

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية
الشعبة: علوم تجارية
تخصص: دراسات محاسبية و جائية معمقة
من إعداد الطالب : محمد عبد القادر بورزيق
بعنوان

أثر تطبيق القيمة العادلة على قياس عناصر التثبيات

دراسة ميدانية لعينة من المهتمين بالمحاسبة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2017/05/13

الأستاذ أمام اللجنة المكونة من السادة:

(جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا.

(جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا.

(جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا.

الأستاذ دماش عيد القادر

الأستاذ نمر محمد الخطيب

الأستاذ صديقي فؤاد

السنة الجامعية 2017/2016

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
الميدان: علوم إقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية
الشعبة: علوم تجارية
تخصص: دراسات محاسبية و جائية معمقة
من إعداد الطالب : محمد عبد القادر بورزيق
بعنوان

أثر تطبيق القيمة العادلة على قياس عناصر التثبيات

دراسة ميدانية لعينة من المهتمين بالمحاسبة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2017/05/13

أمام اللجنة المكونة من السادة:

(جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا.

(جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا.

(جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا.

الأستاذ دشاش عبد القادر

الأستاذ نمر محمد الخطيب

الأستاذ صديقي فؤاد

السنة الجامعية 2017/2016

الإهداء

لك الحمد يا ربى كما ينبغى لجلال وجهك وعظيم سلطانك، والصلاة والسلام على من أتممت به الرسالة وأيدته بالشفاعة سيدنا محمد عليه أفضل الصلاة وأزكى التسليم.

إلى من تعجز الكلمات أن توفى في حقهم إلى الينبوع الذي لا يمل بالعطاء، إلى من حاكمت سعادتي بخيوط منسوجة من قلبها، إلى من عبدت لي طريق النجاح دعواتها أمي العزيزة الغالية حفظها الله وأطال في عمرها.

إلى من علمني أن أرتقي سلم الحياة بحكمة وصبر وجعل مشوارى العلمي ممكناً، إلى من شقى وسعى من أجل أن أنعم بالراحة أبي العزيز الغالي حفظه الله وأطال في عمره .

إلى أختي فاطمة الزمراء رحمها الله، إلى أخواتي وعائلاتهم إلى جميع الأقارب و الأصدقاء والأحباء وبالذكر عبد الكريم أحمد محمد العيد وخال إلى كل من جمعني بهم صعبة الدراسة إلى من يعرفني من قريب أو بعيد .

إلى كل من علمني حرفاً أسأتني الكرام حفظكم الله و رعاكم .
إلى كل غيور على دينه ووطنه .
إليكم جميعاً أهدي ثمرة جهدي.

شكر وعرفان

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على المبعوث رحمة للعالمين
سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين عملاً بقوله تعالى " لنن شكرتم
لأزيدنكم" أشكر الله على نعمه وإحسانه و توفيقه و امتنانه
والحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات الحمد لله الذي أعانني على
إكمال هذا العمل المتواضع.

كما أتقدم بالشكر والامتنان إلى الأستاذ الدكتور نمر محمد
الخطيب الذي تكرم بالإشراف على هذا العمل ولم يبخل علي
بنصائحه.

كما أتقدم بخالص الشكر وأسمى آيات التقدير إلى جميع الأساتذة
صديقي فؤاد خمقاني بدر الزمان بالأطرش حورية، مريم، حجاج
محمد الهاشمي عوينات فريد، على توجيهاتهم ونصائحهم.
إلى كل من ساهم في هذا العمل من قريب أو بعيد.
وقبل وبعد فالشكر والحمد لله.

محمد عبد القادر

المخلص:

تعالج هذه الدراسة موضوع أثر تطبيق نموذج الثاني للقياس المحاسبي لعناصر التثبيتات، والذي يعد من أهم المواضيع الحديثة، وهذا من خلال إبراز كل من إيجابيات وسلبيات التكلفة التاريخية و القيمة العادلة، وما أثر تطبيق نموذج القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية كبديل للقياس المحاسبي، ومدى انعكاسها على ملائمة وموثوقية القوائم المالية وتحديات تطبيقها من جهة أخرى .

ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بدراسة ميدانية على عينة من المهنيين والمحاسبين، حيث بلغت عدد الاستثمارات 44 استمارة، وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها أن واقع استخدام التكلفة التاريخية في الجزائر يؤدي إلى تشويه مستخدمي القوائم المالية، إلا أن هناك رغبة في الانتقال للقيمة العادلة كبديل للقياس المحاسبي، لكن هذه الأخيرة تصادفها معوقات لتطبيقها ويعود ذلك لعدم توفر سوق منافسة تامة .

الكلمات المفتاحية :

قيمة عادلة، تكلفة تاريخية، قياس محاسبي، عناصر التثبيتات.

Abstract

This study deals with the impact of applying the second model of accounting measurement of fixation elements, with is considered among the most important modern topics. We intend to demonstrate the advantages and the disadvantages the historical cost and the fair value and the influence the model of the fair value in the Algerian accounting context as an alternative to the accounting measurement. We demonstrate as well the impact of that on the adaptability and the degree to with the financial lists are reliable and the challenges of their application.

To achieve that the researcher has adopted a practical study among a group of professionals and accountants .The results that the study has concluded is that the reality of the historical cost in Algeria will give a negative impression about the users of the financial lists, also we observed that there is a desire to move to use the fair value as an alternative to accounting measurement, but some obstacles face the latter in its application ,this because of the absence of a real competitive market.

key words

Fair value , Historical cost, Accounting measurement, fixation elements

قائمة المحتويات

I.....	الإهداء.....
II.....	شكر و عرفان.....
III	الملخص.....
IV	قائمة المحتويات.....
VII.....	قائمة الجداول.....
VII.....	قائمة الأشكال البيانية.....
VII.....	قائمة الملاحق.....
VIII.....	قائمة الاختصارات والرموز.....
أ.....	المقدمة.....

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

4	المبحث الأول : القياس المحاسبي لعناصر التثبيات
4	المطلب الأول : ماهية التثبيات
5	المطلب الثاني : قياس الأصول
7	المطلب الثالث : مداخل القياس
12	المبحث الثاني : الدراسات السابقة
12	المطلب الأول: الدراسات العربية:
16.....	المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية:

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

20	المبحث الأول: أداة الدراسة.....
20	المطلب الأول: مراحل إعداد الاستبيان
21	المطلب الثاني: منهجية وعينة الدراسة.....
23	المبحث الثاني : معالجة وتحليل الاستبيان
23	المطلب الأول : الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة
28	المطلب الثاني : وصف وتحليل إجابات عينة الدراسة
32	المطلب الثالث: نتائج و اختبار الفرضيات
38	الخاتمة
41	قائمة المراجع.....
45	قائمة الملاحق.....
55	الفهرس

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الجدول
22	عينة الدراسة	الجدول رقم (1-2)
23	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	الجدول رقم (2-2)
24	توزيع أفراد العينة حسب العمر	الجدول رقم (3-2)
25	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	الجدول رقم (4-2)
26	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	الجدول رقم (5-2)
27	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	الجدول رقم (6-2)
28	توزيع أفراد العينة حسب التخصص	الجدول رقم (7-2)
28	الأوزان المرححة لمقياس الدراسة	الجدول رقم (8-2)
29	وجهة نظر المستجوبين لواقع استخدام التكلفة التاريخية في البيئة المحاسبية الجزائرية	الجدول رقم (9-2)
30	وجهة نظر المستجوبين حول ظروف الانتقال من التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة	الجدول رقم (10-2)
31	وجهة نظر المستجوبين لتحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية	الجدول رقم (11-2)
32	يبن معامل ألفا كرونباخ لعينة الدراسة	الجدول رقم (12-2)
33	نتائج اختبار (ANOVA) للفرضية الأولى تبعا لمتغير الوظيفة	الجدول رقم (13-2)
34	نتائج اختبار (ANOVA) للفرضية الثانية تبعا لمتغير الوظيفة	الجدول رقم (14-2)
35	نتائج اختبار (ANOVA) للفرضية الثالثة تبعا لمتغير الوظيفة	الجدول رقم (15-2)

قائمة الأشكال البيانية

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
23	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	الشكل رقم (1-2)
24	توزيع أفراد العينة حسب العمر	الشكل رقم (2-2)
25	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	الشكل رقم (3-2)
26	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	الشكل رقم (4-2)
27	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	الشكل رقم (5-2)
28	توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي	الشكل رقم (6-2)

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
45	إستمارة الإستبيان باللغة العربية	ملحق رقم 01
48	مخرجات المعالجة المحاسبية spss	ملحق رقم 02

قائمة الاختصارات والرموز

MC	Mesure la comptabilité	القياس المحاسبي
SCF	Système de comptabilité financière	النظام المحاسبي المالي
	Le cout historique	التكلفة التاريخية
	La juste valeur	القيمة العادلة
A.A.A	AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION	جمعية المحاسبة الأمريكية (A.A.A)
IASC	International Accounting standards committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
FASB	Financial Accounting standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية

المقدمة العامة

1- توطئة

مرت المحاسبة خلال تطورها بعدديد من المراحل حيث عرفت في كل مرحلة ميزاتهما وخصائصها، فهي مرهونة بما وصلت إليه الآن وباعتبارها كغيرها من العلوم فهي تتطور باستمرار، فالتعقيد الحاصل والتشابك في العلاقات ما بين الدول هو نتيجة للتطور والتقدم التكنولوجي والتنمية المستمرة لممارسة الأنشطة الاقتصادية .

حيث واجهت وظيفة القياس تحديات كبيرة عند اختيار طريقة القياس التي تكون الأكثر ملائمة ومصداقية، حيث تمنح الثقة لمستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرار السليم.

لكن لكل طريقة من هذه الطرق مؤيدون ومعارضون، فقد إعتبر الاقتصاديون أن التسجيل وفق التكلفة التاريخية تعد أهم مصادر المعلومات التي تكون درجة الموثوقية فيها كبيرة، ومع تزايد التعقيد في الأعمال المحاسبية أصبحت التكلفة التاريخية عاجزة عن حل بعض المشاكل، فوجهت لها العديد من الانتقادات بسبب القصور الذي يميزها في عملية تقييم الأصول الثابتة.

إضافة إلى ما سبق وظهور ما يسمى بشركات متعددة الجنسيات، نتيجة التطورات التي عاشتها بيئة المحاسبة، أدى إلى ضغوطات فيما يخص القياس وفق التكلفة التاريخية وإعادة النظر فيها، من هنا بدأ التوجه نحو القيمة العادلة التي تكون أكثر موثوقية وأقرب للواقع الفعلي، بدور النظام المحاسبي المالي تبني القيمة العادلة من خلال الإصلاحات الاقتصادية التي قام بها لمواكبة التغيرات في بيئة المحاسبة.

2- الإشكالية العامة :

بناء على ما تم استعراضه يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية :

- ما أثر تطبيق نموذج القيمة العادلة على عملية القياس المحاسبي لعناصر التثبيات في المؤسسات

الاقتصادية ؟

ويندرج تحت هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة الفرعية :

- 1- هل يعتبر استعمال التكلفة التاريخية للأصول الثابتة أداة قياس مناسبة؟
- 2- هل تعتبر القيمة العادلة هي النموذج الأنسب لعملية القياس المحاسبي؟
- 3- ما هي صعوبات و تحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

3- فرضيات البحث :

الفرضية الأولى : يعتبر استعمال التكلفة التاريخية أداة غير مناسبة لقياس عناصر التثبيات؟

الفرضية الثانية : إن استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي يوفر معلومات قريبة من الواقع؟

الفرضية الثالثة : وجود العديد من الصعوبات والعوائق لتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

4- مبررات اختيار الموضوع :

تبرز مبررات اختيار الموضوع من خلال مايلي :

- ارتباط الموضوع بمجال التخصص؛

- رغبة الطالب في التعرف على مستجدات المشاكل المحاسبية؛

- الميول الشخصي لمثل هذه المواضيع.

5- أهداف البحث :

التعرف على مشاكل القياس المحاسبي وإبراز مزايا وعيوب كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة؛

التعرف على مبررات تطبيق القيمة العادلة كبديل للتكلفة التاريخية في عملية القياس المحاسبي لعناصر الثبوتات؛

الوقوف على معوقات و تحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

6- أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في معالجة موضوع من المواضيع الحديثة، فيعد مفهوم القيمة العادلة من المفاهيم المستخدمة للتعبير عن

قيمة الأصول، لكن هذا المفهوم يحتاج إلى توضيح وخاصة عند تطبيقه في البيئات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية .

كما تأتي أهمية هذه الدراسة في التعرف على قدرة البيئة المحاسبية الجزائرية على استيعاب مفهوم القيمة العادلة ومدى

قبول تطبيق هذا المفهوم والوقوف على إشكاليات تطبيقه.

7- حدود البحث:

الحدود المكانية : تحاول هذه الدراسة استقصاء آراء المهنيين والأكاديميين في الجزائر وبالتالي تمثل الحدود المكانية في

دولة الجزائر، وبالتحديد في ولاية ورقلة و حاسي مسعود.

الحدود الزمنية : تمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع الاستمارة وتاريخ استلام آخر

استمارة (من شهر أفريل إلى غاية شهر ماي 2017).

8- منهج البحث والأدوات المستخدمة :

بغية الوصول إلى أهداف البحث المرجوة من خلال الإجابة على الإشكاليات المطروحة، اعتمدنا على المنهج الوصفي من

خلال ما تم استخلاصه من الكتب المتخصصة في مجال البحث والرسائل الجامعية والمقالات والدراسات السابقة من أجل

بناء الجانب النظري.

اما بالنسبة للمصدر التطبيقي استخدمنا المنهج التحليلي، حيث تم الاعتماد على أداة الاستبيان، وتم اختيار الفرضيات من

خلال برنامج المعالجة الإحصائية spss.

9- صعوبات البحث :

- عدم اهتمام أفراد المؤسسات باستمارة الاستبيان؛

- تزامن فترة الدراسة مع تاريخ إعداد الميزانيات الختامية من طرف المحاسبين مما أدى اعتذار بعض المحاسبين عن الإجابة

والبعض الآخر استغرق وقت أطول؛

- التجاوب السلبي لبعض المستجوبين من خلال الإجابة على الأسئلة .

10- هيكل الدراسة:

سعيًا للإجابة عن اشكالية الدراسة وتحقيق أهدافها تم إعداد هذا البحث وفق ما تتطلبه منهجية إعداد البحوث في هذا المجال، حيث تم تقسيمه إلى فصلين بعد المقدمة، الأول خاص بالدراسة النظرية والثاني الدراسة التطبيقية .

الفصل الأول : والذي تمثل في الإطار المفاهيمي للدراسة وتضمن مبحثين، الأول القياس المحاسبي لعناصر التثبيات، أما الثاني تطرقنا فيه إلى الدراسات السابقة لنفس موضوع بحثنا.

الفصل الثاني : والذي تمثل في الجانب التطبيقي للدراسة ويشتمل على مبحثين هو الآخر، فالمبحث الأول تم تحديد فيه مجتمع العينة و الأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة لمعالجة المعطيات، أما المبحث الثاني تحليل وتفسير نتائج الدراسة ومناقشتها.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية والتطبيقية

المبحث الأول : القياس المحاسبي لعناصر التثبيتات

تمهيد

الأصل الثابت هو عبارة عن عنصر له قيمة اقتصادية لأي مؤسسة بحيث ينتظر من هذه القيمة تحقيق منافع مستقبلية.

المطلب الأول : ماهية التثبيتات

الفرع الأول : مفهوم الأصول

وقد عرف النظام المحاسبي المالي الأصول الثابتة على أنها تلك الأصول التي تفتنيها المؤسسة أو التي تقع تحت حيازتها بهدف استخدامها في العمليات الإنتاجية، وتستخدم لأكثر من سنة مالية أو عدة فترات محاسبية¹.

كما يتم الإعراف بالأصول حسب المعيار 16 إلا إذا تحققت الشرطان التاليين²:

إحتمال الحصول على أية منفعة اقتصادية مستقبلية؛

إذا كانت تكلفة الأصل يمكن قياسها بقدر من المؤثوقية.

الأصول الثابتة العينية :

هي الأصول أو الممتلكات التي طورت أو أنشئت للإستخدام المستقبلي وتتوفر على الشروط التالية :

- ذات عمر إنتاجي طويل نسبيا أي عدة دورات؛

- تقتنى للإستخدام وليس لغرض البيع.

الأصول الثابتة المعنوية :

هي أصل قابل للتحديد والتعيين وغير ملموس يحتفظ به لاستخدامه في العملية الإنتاجية أو تزويد البضائع أو الخدمات أو تأجيله للأخرين أو لأغراض إدارية كبراءة إختراع وغيرها.

الأصول الثابتة المالية :

وهي تلك القيم المنقولة التي تحوزها المؤسسة ليس بغرض البيع وإنما لاستعمالها بصفة دائمة لعدة دورات³.

الفرع الثاني : تقييم الأصول الثابتة على حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري.

التقييم الأولي :

¹ وهيبه لبوز، " قياس الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي "مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2011 ص 45

² مهيري يونس، القياس المحاسبي لعناصر الأصول (مقارنة القيمة العادلة) دراسة ميدانية، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وحسابية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، سنة 2015، ص 04

³ سفيان زرقون، اشكالية القياس المحاسبي للأصول الثابتة في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وحسابية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، سنة 2015، ص 29,30,31

وتشمل هذه التكلفة ثمن الشراء و الرسوم الجمركية والضرائب غير قابلة للاسترجاع وأية مصروف يمكن أن ينسب مباشرة للأصل وتطرح كل الخصومات التجارية .

التقييم اللاحق :

ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيّدة في الحسابات، كقاعدة عامة على إتفاقية التكلفة التاريخية، في حين هناك بعض الشروط التي يحددها التنظيم إلى مراجعة بعض العناصر التي تجرى على ذلك التقييم بالاستناد إلى:

- القيمة الحقيقية ؛
- قيمة الإنجاز ؛
- القيمة المحيئة أو القيمة النفعية.¹

المطلب الثاني : قياس الأصول

الفرع الأول مفهوم القياس

قدم **Hendriksen** شرحاً لمفهوم عملية القياس المحاسبي، حيث عرفه بأنه : " عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث المتعلقة بمؤسسة إلى قيم عديدة، وصياغة هذه القيم بطريقة تجعل هذه العمليات أو الأحداث مناسبة حين يتم جمعها (مثل مجموع قيم الأصول)، أو عدم تجمعها إذا كانت مطلوبة في بعض المواقف المحددة (أي الانتقال من التجميع إلى التفصيل).²

مفهوم القياس المحاسبي الصادر عن تقرير جمعية المحاسبة الأمريكية (A.A.A) : يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية و بموجب قواعد محددة³.
يعتبر القياس بموجب معايير المحاسبة الدولية بأنه : " عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيتعرف بها في البيانات المالية والتي ستظهرها الميزانية وقائمة الدخل".⁴

هناك تعريف آخر: القياس هو تخصيص قيم رقمية لحادث أو عنصر معين مرتبط بالمنشأة على أن يشمل القياس على عمليات التعريف والتبويب لهذا الحادث.¹

¹ - هيلة بن هجر، أثر تطبيق أدوات القياس المحاسبي على التنبؤات العينية، دراسة حالة، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وحسابية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، سنة 2013، ص 10 .

² - فريد زعران، " معاملة القوائم المالية من آثار التضخم وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، غير منشورة، جامعة سعد دحطب بالبليدة، 2009، ص 96.

³ - فريال سليمان، إشكالية القياس المحاسبي للأصول الثابتة باستخدام مدخل التكلفة التاريخية، دراسة حالة، مذكرة ماستر في العلوم المحاسبية والمالية، غير منشورة، تخصص دراسات محاسبية وحسابية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، سنة 2014، ص 03.

⁴ - عفاف اسحق أبوزر، المحاور الرئيسية للقياس المحاسبي للأصول باستخدام مفهوم القيمة العادلة في إطار معايير المحاسبة الدولية، جامعة البترا، الأردن، 2008، ص 08.

كما يعرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) القياس المحاسبي بأنه : " عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقاً لقواعد محددة، كما أنه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة إتخاذ القرار".²

وحسب الجمعية الفرنسية للتقريب فإن القياس يتمثل في :

التحديد : ويكون التحديد بدقة تامة؛

التوحيد : إتباع طرق مماثلة في ميدان معين؛

التبسيط : إلغاء كل ما هو ضروري في إنتاج معين.³

وبناء على التعاريف السابقة نستنتج أن عملية القياس المحاسبي هي قرن الأحداث الماضية بالمنشأة وتحديد وتبويب العمليات المختلفة التي تقوم بها المؤسسة وعرضها في شكل أرقام وبيانات واضحة بهدف توفير المعلومات التي من شأنها أن تسهل في إتخاذ القرارات .

الفرع الثاني : شروط القياس

شروط القياس المحاسبي

يجب توفر شروط معينة عند إجراء عملية القياس المحاسبي وهي كما يلي :

1- الموضوعية :

يجب أن تكون المعلومات والبيانات المحاسبية دقيقة من أجل تحقيق قياس موضوعي ، وهذا ما يؤيده أصحاب اتجاه التكلفة التاريخية حيث يمثل الدليل الموضوعي عندهم في المستندات، إلا أنه بمرور الزمن تتلاشى موضوعية تلك المستندات وبالتالي فإن القياس المحاسبي في هذه الحالة تنفي فيه صفة الموضوعية .

2- التوحيد :

يجب على الوحدة المراد قياسها أن تتصف بعدم تغير محتواها الكمي على مدار عملية القياس نفسها وأن لا يتغير محتواها بين عملية قياس وأخرى.⁴

الفرع الثالث : قياس الأصول

تقاس الأصول بأسس مختلفة يمكن عرضها كما يلي :⁵

¹ - رولا كاسر لافقة، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصاريف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار، مذكرة ماجستير، غير منشورة، قسم المحاسبة كلية الاقتصاد، جامعة منبج، سوريا، 2008، ص 41.

² - رينشارد شرويد وآخرون، "نظرية المحاسبة"، (ترجمة خالد علي أحمد كاحيحي) دار المريخ، الرياض، 2006، ص 185

³ - رقية بن الشيخ، دراسة وتقييم أثر التشريع الجبائي على بدائل القياس المحاسبي، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة فاضلي مرياح ورقلة، الجزائر، 2011، ص 31.

⁴ - إبراهيم خليل حيدر السعدي، "مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية العدد 21، 2009، ص 13 .

⁵ - حسن القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 140.

التكلفة التاريخية :

هو المبلغ النقدي الذي دفع للحصول على الأصل أثناء تاريخ الاقتناء .

التكلفة الجارية:

وهي المبلغ النقدي الواجب دفعه للحصول على الأصل أو ما يعادل ذلك في الوقت الحاضر .

القيمة القابلة للتحقيق :

وهي المبلغ النقدي أو ما يعادله له الذي يمكن الحصول عليه إذ تم بيع الأصل .

القيمة الحالية:

هي القيمة المحينة لتقدير سيولة الأموال المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل والتنازل عنه في نهاية مدة الانتفاع.

المطلب الثالث : مداخل القياس

الفرع الأول : مدخل التكلفة التاريخية

1- مفهوم التكلفة التاريخية : هي السعر التبادلي النقدي الفعلي أو السعر التبادلي النقدي المعادل في تاريخ إقتناء الأصل.

وتسجل الأصول بالقيمة النقدية أو ما يعادلها المدفوعة أو بالقيمة العادلة لما دفع مقابلها في تاريخ اقتناءها، وتسجل الالتزامات بقيمة المتحصلات المستلمة في مقابل التعهد.¹

2- أسباب التركيز على ممارسة مدخل التكلفة التاريخية :

- الموضوعية : بهدف المحافظة على ثقة مستخدمي البيانات المحاسبية، هذه البيانات مبنية على أساس إثبات أو دليل موضوعي وخالية من الحكم الشخصي وهذا ما يوفره مبدأ التكلفة التاريخية؛

- الموثوقية : رغبة معدوا القوائم المالية في وضع أهمية كبيرة على مثوقية المقاييس من أجل سلامة التدقيق و المسؤولية القانونية وهذا ما يوفره مبدأ التكلفة التاريخية.²

3- الانتقادات الموجهة لمداخل التكلفة التاريخية:

- التقلبات الكبيرة في القوة الشرائية لوحدة النقد في حالة التضخم بحيث تصبح القيم التاريخية غير واقعية وبالتالي لا تمثل القوائم المالية المركز المالي الحقيقي للمؤسسات الاقتصادية، وفضلا عن صعوبة المقارنة بين المراكز المالية لفترات محاسبية متتالية؛

¹ - هجيلة بن هجر، مرجع سابق، ص 12.

² - شناي عبدالكريم، تكيف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، سنة 2009، ص 37.

- إن تطبيق التكلفة التاريخية يؤدي إلى تشويه نتائج القياس المحاسبي بسبب تجاهل التغير في قيمة وحدة القياس المحاسبي مما يؤدي إلى عدة مشكلات أهمها اتخاذ قرارات خاطئة سواء من الإدارة أو مستخدمي القوائم المالية بسبب ما تظهره من تحليلات غير صحيحة؛

- إن إتباع مبدأ التحقق بمفهومه التقليدي وفقاً للتكلفة التاريخية يؤدي إلى أخطاء في توقيت الإثبات (الاعتراف المحاسبي) بالتغيرات في القيمة، حيث تكون نتائج الأعمال عبارة عن خليط من الدخل الخاص بالفترة المالية والدخل الذي تم إكتسابه حالياً والذي لم يتحقق في الفترات السابقة؛

- إن الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية من شأنه إسقاط كثير من الأصول غير الملموسة من القوائم المالية، وذلك لإشتراط حدوث عملية تبادلية مع طرف آخر قبل الإقرار بأي تغير في عناصر المركز المالي.¹

4- مزايا التكلفة التاريخية² :

- تمثل التكلفة التاريخية القيمة الحقيقية وقت الحصول على الأصل ؛
- موثوقية التكلفة التاريخية استناداً إلى العمليات التي حدثت فعلاً ؛
- ملائمة مبدأ التكلفة التاريخية مع مبدأ الثبات بحيث تبقى الأصول مقومة بتكلفتها التاريخية من فترة إلى أخرى .

الفرع الثاني : مدخل القيمة العادلة

إن المصطلح المستعمل للقيمة العادلة من قبل هيئة معايير المحاسبية الدولية (IASB) هو أساساً القيمة السوقية (MARKET VALUE)، حيث يمكن تحديدها بسهولة من قبل معدي القوائم المالية وقابلة للفهم من مستخدميها.³

- تعرف القيمة العادلة وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية بأنها : " المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به أو تسديد دين بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل وعلى أساس تجاري بحت".⁴

كما عرفها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13 كما يلي :

" هو سعر الحصول على أصل أو تحويل التزام بين أطراف متدخلين في السوق في ظروف عادية لحظة القياس".⁵

¹ - حضير مجيد علاوي، القياس والإفصاح المحاسبي لصافي الأصول المحاسبية باستعمال مبدأ القيمة العادلة، المجلد 22 العدد 06:2014، ص05.

² - بوردة عريف، إشكالية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية باستخدام مدخل التكلفة التاريخية، مذكرة ماستر في العلوم المحاسبية والمالية، غير منشورة، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، سنة 2011، 78.

³ - هوام جمع، مدى ملائمة القيمة العادلة للتقارير المالية، الملتقى الوطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باحي مختار، عنابة، الجزائر، 22/21 نوفمبر 2005، ص 03.

⁴ - محمد مطر وآخرون، التأصيل النظري لمارسات المهنة المحاسبية في مجالات القياس العريض الإفصاح، دار وائل للنشر ط 2، سنة 2006، ص 52.

⁵ IFRS13 – DELOITTE , IFRS IN FOCUS , IASB issue news, standardised on faire value measurement and disclosure , p2.

عرفها مجلس المحاسبة الأمريكي رقم 107 أنها قيمة تبادل أصل في عملية تبادلية حقيقية بين أفراد راغبة في التعامل دون أن تكون هذه العملية في حالات التصفية أو البيع الجبر.¹

كذلك عرفتها المعايير المحاسبية الدولية أنها المبلغ الذي يمكن أن تبادل بها أصل ما بين مشتري ورائع يتوفر كل منهما الدراية والرغبة في إتمام الصفقة في إطار متوازن.²

- تعريف آخر : أنها ذلك المبلغ الذي يتم بواسطته بيع أو شراء الأصل من خلال عملية تبادل حقيقية بين أطراف مطلعة ورغبة في التبادل بعيداً عن ظروف التصفية.³

❖ أسباب التحول للقيمة العادلة :

- يرغب المستثمرون والمقرضون في وضع أهمية أكبر للملائمة من أجل اتخاذ قرار سليم وهذا ما توفره القيمة العادلة ؛
- مرتبطة بالمحافظة على رأس المال العيني الذي يعطي الصورة الفعلية لأداء المؤسسة ؛
- تساعد في تعيين عملية التحليل المالي وذلك بإعطاء نسب تبين لنا الواقع الفعلي لأداء المؤسسة؛
- أهم سبب للتحول إلى القيمة العادلة هو ملائمة المعلومات المالية لمستخدمي القوائم المالية، فالقيمة السوقية أكثر ملائمة لمستخدمي القوائم المالية من التكلفة التاريخية.⁴

❖ أساليب قياس القيمة العادلة :

1/ بين مجلس معايير المحاسبة المالية أنه يمكن قياس القيمة العادلة كما يلي :

- السوق النشط أفضل مكان لقياس القيمة العادلة .
- يوجد أيضا طرق لقياس القيمة العادلة منها :
 - الأسعار السوقية ؛
 - خدمات التسعير من جهة خارجية ؛
 - نماذج التسعير من جهة خارجية ؛
 - التدفقات النقدية المخصومة .

2/ كما حدد المعيار الأمريكي رقم 157 ثلاث أساليب لقياس القيمة العادلة وهي :

مدخل السوق، مدخل التكلفة، مدخل المدخل .

3/ وحدد المعيار 16 الأصول الثابتة قياس القيمة العادلة كما يلي :

- القيمة السوقية بمعرفة مقيمين ومؤهلين ؛

¹ - فارس بن يدري، والبع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، دراسة ميدانية، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة مالية، جامعة فاسدي مراح ورقلة، الجزائر، سنة 2015، ص 09.

² - هواري معراج، وحديد آدم، إشكالية تطبيق القيمة العادلة كأساس القياس وإفصاح في القوائم المالية للبنوك التجارية، الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة، البلدة، 13 و 14 ديسمبر 2011،

³ - بورة عريف، مرجع سبق ذكره ، ص 84.

⁴ - خضير مجيد علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 06.

• القيمة الإستبدالية .

4/ كما بين المعيار الدولي رقم 32 الأدوات المالية بعض أسس قياس القيمة العادلة كالاتي :

- إذا كانت الأداة المالية متداولة في سوق نشط وذات سيولة فإن سعر السوق المعروض أفضل دليل للقيمة العادلة .

- إذا كانت الأداة المالية متداولة في سوق غير نشط، يمكن اللجوء إلى وسائل تقدير ذات موثوقية لتحديد القيمة العادلة وهي :

* القيمة السوقية لأداة مالية مشابهة لها؛

* تحديد خصم التدفقات النقدية بإستخدام سعر خصم مساوي لمعدل الفائدة في السوق لأدوات مالية لها نفس الخصائص؛

* إستخدام نماذج تسعير الخيارات .

- إذا كانت الأداة غير متداولة في سوق مالي منظم، يتم تحديد مدى معين وبشكل معقول أن تقع القيمة العادلة ضمنه.

- عند عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة بموثوقية كافية لأي سبب، يتم تزويد مستخدمي البيانات المالية بمعلومات مالية حول الخصائص الأساسية للأدوات المالية المراد تقييمها .

5/ بين المعيار رقم 40 الإستثمارات العقارية في حالة عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة بموثوقية عالية فإنه يجب إثبات هذه العقارات بالتكلفة، وقد أوضح المعيار أسس تحديد القيمة العادلة على النحو التالي :

1- السعر السوقي أفضل محدد للقيمة العادلة؛

2- الأسعار الجارية في سوق نشط لممتلكات أخرى مشابهة.¹

❖ مزايا وانتقادات القيمة العادلة

1- المزايا :

- تعكس القيمة العادلة واقع المنشأة الاقتصادي وتعبر عن المفهوم الشامل للدخل؛
- تساعد في تحسين عملية التحليل المالي وذلك بإعطاء نسب تبين لنا الواقع الفعلي لأداء المؤسسة؛
- ارتباط مجلس معايير المحاسبة الدولية بلجنة الأوراق المالية التي تريد معايير محاسبية توفر معلومات أكثر ملاءمة وشمولية مع حالة الاقتصاد؛
- رغبة المستثمرون والمقرضون في وضع أهمية أكبر على الملائمة من أجل اتخاذ قرارات سليمة؛
- تعالج جانباً من القصور في مفهوم التكلفة التاريخية من حيث مراعاة القدرة الشرائية للوحدة؛

¹ - محمد حسان بن مالك، محمد بشر غوالي، أثر القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات الناشطة في الجنوب الشرقي، دراسة نظمية، مجلة الباحث، عدد 2015/15 ص04،03.

- يتفق مفهوم القيمة العادلة مع المحافظة على رأس المال العيني؛
- لعل أهم سبب للتحويل للقيمة العادلة هو ملائمة المعلومات المالية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية؛
- تزود القيمة العادلة المستثمرين بوعي ونظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المنشأة.¹

2- الانتقادات القيمة العادلة :

- صعوبة تحديد القيمة السوقية العادلة في حالة عدم توفر أسواق نشطة مما يعيق إجراء مقارنة؛
- إفتقاد القيمة العادلة لمصادقيتها في حالة بيع المؤسسة لموجوداتها عند الإضطراب؛
- اعتماد القيمة العادلة على أسعار السوق عند نقطة زمنية معينة يؤدي إلى إتخاذ قرارات غير ملائمة؛
- الإعتراف بالقيمة العادلة وتحديد قيمتها ينطويان على قدر كبير من الحكم الشخصي وإتباع أسس قياسية متباينة؛
- قد تستغل الإدارة هذا المنهج لصالحها للتلاعب في نتائج الأعمال وتغطية بعض الثغرات وفقاً لرغباتها.²

¹ - سعيد سليمان، القيمة العادلة ما لها وما عليها، جمعية المحققين القانونيين، الأردن، 2011.

² - بوكساني رشيد، أوكيل سسيمة، العراقي حمزة، مبدأ التكلفة التاريخية بين التأييد والإنتقاد في ظل توجه معايير المحاسبة إلى القيمة العادلة، أفلنقى العلمي الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، يومي 17 و 18 جانفي 2010 بالمركز الجامعي، الوادي، ص 10.

المبحث الثاني : الدراسات السابقة

لقد تم استطلاع مجموعة من الدراسات فيما يخص موضوع البحث نظرا لما يكتسبه القياس المحاسبي من أهمية بالنسبة للعديد من مستخدمي القوائم المالية وباهتمام عديد من الدارسين والخبراء في مجال المحاسبة، وقسمت الدراسة إلى مطلبين الأول دراسات باللغة العربية والمطلب الثاني للدراسات باللغة الأجنبية.

المطلب الأول: الدراسات العربية:

فرع الأول: الدراسات التي عاجلت الواقع الجزائري :

1) دراسة محمد حسان، محمد بشير غوالي، أثر القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات الناشطة في الجنوب الشرقي 2015¹

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بالتطبيق على عينة من الشركات الناشطة في الجنوب الشرقي، بداية بتحليل الجوانب النظرية المرتبطة بمحاسبة القيمة العادلة والمعالجات المحاسبية الخاصة بها وتحليل العلاقة بين القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة والخصائص النوعية للمعلومات المالية وتم استعمال 84 استمارة استبيان، وأظهرت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي لاستعمال القيمة العادلة في الرفع من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية .

2) دراسة فارس بن يدير، واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، ، 2015

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وهذا من خلال عدة جوانب، أولا التعرف على مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المدرجة في البورصة محاسبة لقيمة العادلة، أما ثانيا دراسة مدى أهمية تبني النظام المحاسبي المالي (SCF) لنموذج القيمة العادلة، وعلاقة هذه الأخيرة بتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وهذا ثالثا، ورابعا محاولة الإجابة على مدى توفير البيئة المحاسبية الجزائرية الأرضية المناسبة والملائمة لتطبيق القيمة العادلة.

لوصول لأهداف ونتائج الدراسة تم استخدام الاستبيان كأداة للبحث في الدراسة الميدانية، حيث تم صياغتها بحيث يمكن من خلالها استطلاع رأي الفئات المستهدفة بما يحقق أهداف الدراسة، وقد تم الاعتماد في تحليل نتائج الاستبيان على برنامج SPSS .

¹ محمد حسان بن مالك، محمد بشير غوالي، أثر القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات الناشطة في الجنوب الشرقي - دراسة تطبيقية - مجلة الباحث - عدد 15/2015.

² فارس بن يدير، واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، دراسة ميدانية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، 2015

وفي الأخير خلصت الدراسة إلى أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المدرجة في البورصة تطبق نموذج القيمة العادلة في القياس والإفصاح المحاسبي، وأيضاً أن هناك دور هام لتبني النظام المحاسبي المالي SCF لنموذج القيمة العادلة للقياس المحاسبي، وكذا الإفصاح بموجبها، بالإضافة إلى أن تطبيق القيمة العادلة أثر إيجابي على جودة المعلومات المحاسبية من خلال تعظيم الخصائص النوعية لتلك المعلومات والمتمثلة في الملائمة والموثوقية والقابلية للمقارنة والقابلية للفهم، وتوصلت أيضاً إلى أن هناك عوائق وتحديات تجعل البيئة المحاسبية الجزائرية غير ملائمة لتطبيق القيمة العادلة ولعل أبرزها عدم جاهزية السوق المالي الجزائري.

3) دراسة مهيري بونس 2015 بعنوان " القياس المحاسبي لعناصر الأصول وفق SCF (مقارنة القيمة العادلة)، 2015

1

تعالج هذه الدراسة موضوع القياس المحاسبي لعناصر الأصول وفق القيمة العادلة من خلال التعرض لمفاهيم القياس المحاسبي للأصول ونماذجها المتمثلة في التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، حيث شرعت المؤسسات الجزائرية بتطبيق النظام المحاسبي المالي والذي تمر فيه استحداث نموذج القيمة العادلة لأول مرة¹ ومعرفة ما إذا كان لها قبول وفهم لدى المجتمع المحاسبي وتكملة النقص الذي تركه القياس المحاسبي للتكلفة التاريخية .

وبتحليل نتائج الاستبيان اختبار نتائج الفرضيات وجدنا أن عينة الدراسة المعتمدة تفضل الاستمرار في القياس بالتكلفة التاريخية لموثوقيتها، وأن القيمة العادلة تواجه صعوبات والبيئة الجزائرية ليست مهيأة لها.

4) دراسة قويدري بوحفص 2014 بعنوان " تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية " 2014²

هدفت الدراسة إلى تقييم بدائل القياس المحاسبي لكل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة في الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي ومعرفة البديل الأقرب والأنسب للبيئة المحاسبية الجزائرية من خلال إجراء استبيان لاستطلاع رأي مجموعة من المهتمين بالحاسبة في الجزائر .

وخلصت نتائج الاستبيان أن مجتمع العينة المتمثل في المهتمين بالحاسبة يعتمد بشكل أكبر على التكلفة التاريخية لموثوقيتها العالية مقارنة بالقيمة العادلة بحيث هذه الأخيرة تواجه صعوبات وتحديات من حيث تطبيقها.

5) دراسة محمد العربي قزون، دور القيمة العادلة في تفعيل القياس المحاسبي بالتطبيق على حالة الجزائر، سنة 2013³

هدفت الدراسة إلى البحث في أهمية القياس المحاسبي باستخدام مدخل القيمة العادلة، وفق تدرج تحليلي لما قدم في الأدبيات النظرية ، أيضاً هدفت إلى معرفة جدوى تطبيق القيمة العادلة ومدى جاهزية البيئة المحاسبية الجزائرية لذلك من خلال استقصاء آراء عينة من الأكاديميين والمهنيين المهتمين بالحاسبة .

¹ دراسة مهيري بونس 2015 بعنوان " القياس المحاسبي لعناصر الأصول وفق SCF (مقارنة القيمة العادلة) دراسة عينة من المهتمين بالحاسبة مذكرة ماستر غير منشورة جامعة ورقلة 2015.

² دراسة قويدري بوحفص 2014 بعنوان " تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية " دراسة ميدانية مذكرة ماستر غير منشورة جامعة ورقلة 2014

³ دراسة محمد العربي قزون، دور القيمة العادلة في تفعيل القياس المحاسبي بالتطبيق على حالة الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر سنة 2013 .

وخلصت الدراسة بأن القيمة العادلة تتحلى بنضرة جماعية لما تقدمه من ثروة حقيقية للمؤسسة والحفاظ على رأس المال، نتيجة مرجعية السوق كأساس للقياس، كما أن البيئة الجزائرية التي تعاني من فقر في نشاط أسواقها الذي أصبح عائقا لتطبيق القيمة العادلة إضافة إلى عدم وجود خبراء مقيمين عالميين. متطلبات قياسها .

6) دراسة بسمة سويد، دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي - التكلفة التاريخية - القيمة العادلة، سنة 2012¹.

هدفت هذه الدراسة إلى عرض أهم بدائل القياس المحاسبي بعد تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للنظام المحاسبي المالي وذلك بإجراء مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من خلال أهم الآراء المؤيدة والمعارضة.

وفي الأخير خلصت الدراسة إلى أن مفهوم القيمة العادلة مفهوم حديث بالنسبة للبيئة الجزائرية مما أدى إلى الصعوبة في الفهم وآليات التطبيق، حيث أن المجتمع الجزائري غير مهتم بالمعايير المحاسبية الدولية وهذا راجع إلى نقص التكوين والتعليم في مجال المحاسبة، إضافة إلى غياب أسواق مالية نشطة.

7) دراسة فوادري محمد، قياس بنود القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS دراسة النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF ، سنة 2010²

تناولت هذه الدراسة قواعد وإجراءات القياس المحاسبي وأهم العراقيل التي تواجهه، كما تم التطرق إلى بدائل التكلفة التاريخية، ثم إجراء مقارنة للقياس المحاسبي للنظام المالي الجزائري مع تلك المطابقة في معايير المحاسبة الدولية.

وخلصت في الأخير إلى نتائج تمثلت في لا بد من الاجتهاد أكثر بالنسبة للأشخاص القائمين بعملية القياس والتطبيق الجيد نظرا لتعدد بدائل القياس وفق معايير المحاسبة الدولية، مما فرض إشراك بعض الخبراء الاستشاريين والاقتصاديين في العملية المحاسبية في إطار فريق متكامل، كما تم التوصل إلى عملية القياس وفق المعايير المحاسبية الدولية يوفر إلى حد كبير معلومات تتسم بالموثوقية والموضوعية والقابلية للمقارنة.

الفرع الثاني : الدراسات التي عالجت الواقع العربي :

1) خضير مجيد علاوي القياس والإفصاح المحاسبي لصافي الأصول المحاسبية بإستعمال مبدأ القيمة العادلة، بالتطبيق

على شركة بغداد لإنتاج المواد الإنشائية، 2014³.

يهدف البحث إلى توفير طريقة لقياس القيمة العادلة الأكثر ملائمة للبيئة العراقية وذلك من خلال تطبيق طريقة لقياس القيمة العادلة على شركة بغداد لإنتاج المواد الإنشائية مساهمة محتلطة، حيث تعد الشركة من الوحدات الاقتصادية التابعة للقطاع الصناعي والمدرجة في سوق العراق للأوراق المالية تحقق ربح وتقوم بتوزيع الأرباح على المساهمين، إذ سوف يتم في هذا البحث

¹ دراسة بسمة سويد، دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي - التكلفة التاريخية - القيمة العادلة - دراسة لعينة من المهتمين بالمحاسبة، مذكرة ماستر في العلوم المحاسبية والمالية، غير منشورة، تخصص دراسات محاسبية وجبانية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، سنة 2012.

² دراسة فوادري محمد، قياس بنود القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS دراسة النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق جامعة سعد دحلب بالبلدية، الجزائر، سنة 2010.

³ خضير مجيد علاوي القياس والإفصاح المحاسبي لصافي الأصول المحاسبية بإستعمال مبدأ القيمة العادلة، بالتطبيق على شركة بغداد لإنتاج المواد الإنشائية، مساهمة محتلطة مجلة جامعة بابل، العلوم الإنسانية، المجلد 22 العدد 06: 2014 .

توضيح القياس المحاسبي عن القيمة العادلة واختيار طريقة مقسوم الأرباح باعتبارها الطريقة الأكثر ملائمة للمستفيدين من حيث الإفصاح المحاسبي، وبيان مررات وأهداف تطبيق القيمة العادلة ومدى ملائمة القيمة العادلة في اتخاذ القرارات، وتوصل البحث إلى إن القيمة العادلة واحدة من المقاييس الأكثر ملائمة في اتخاذ القرارات، و أن مبدأ الكلفة التاريخية هو المقياس الأكثر موثوقية إلا انه غير ملائم لاتخاذ القرارات بسبب المعلومات التي يوفرها هذا المبدأ التي تمثل أحداث من الماضي لذلك تكون المعلومات تاريخية عن تلك الأحداث.

2) دراسة تامر بسام جابر الأغا تحت عنوان " أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص

النوعية للمعلومات المحاسبية " 2013¹

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في البنوك المحلية العامة بفلسطين وعددهم 8 مصارف ، وتم استخدام طريقة العينة العشوائية لاختيار أفراد الدراسة والمكونة من 100 موظف العاملين في قطاع البنوك.

واستخلصت هذه الدراسة إلى نتائج تمحورت في أن المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق القيمة العادلة تعد الأفضل بالنسبة لمستخدمي التقارير المالية حيث تعكس الصورة الحقيقية للمنشأة وتوفر معلومات مفيدة تساعد في اتخاذ القرار، كما يؤثر القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة ايجابيا على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، اشتراط وجود أسواق مالية نشطة، وأيضا اهتمت هذه الدراسة بتحسين جودة المعلومات المحاسبية ومساعدة البنوك المحلية العامة في فلسطين. بمعرفة أهمية القياس المحاسبية المستند إلى القيمة العادلة .

3) دراسة محمد نواف حمدان عابد كدراسة تحليلية لمشاكل القياس، والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول

الثابتة في ضوء المعايير الدولية ، 2006²

هدفت الدراسة إلى معرفة كيفية قياس القيمة العادلة للأصول الثابتة المنخفضة القيمة وأسباب انخفاضها والمعالجة المحاسبية لها في ضوء معايير المحاسبية الدولية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي من أجل دراسة واقع لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض هذه الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية

وقد خلصت الدراسة إلى أن الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بالأصل يتم تسجيلها والإفصاح عنها في القوائم المالية بما لا يزيد عن قيمة التدفقات النقدية المستقبلية، التي تتوقع الوحدة الاقتصادية استردادها من استخدام الأصل خلال عمره الإنتاجي المتبقي حتى الوصول بالأصل الثابت إلى مرحلة الاستغناء عنه، وأن الخسائر الناتجة عن انخفاض قيمة الأصل والشهرة المرتبطة بالأصل الثابت يتم قياسها ومعالجتها على أساس معقول وثابت، كما يتم إعادة تقييم مجموعة الأصول الثابتة المنخفضة القيمة بناء على

¹ دراسة تامر بسام جابر الأغا تحت عنوان " أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية " مذكرة ماجستير قدمت في الجامعة الإسلامية بغزة فلسطين 2013

² دراسة محمد نواف حمدان عابد كدراسة تحليلية لمشاكل القياس، والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية، دراسة تطبيقية مذكرة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، جامعة بني سويف، القاهرة، 2006

قيمتها السوقية العادلة، وبعد إعادة تقييم هذه يتم إثبات الخسائر ضمن مصروفات قائمة الدخل والإفصاح عنها في بنود قائمة الدخل

أما نتائج الدراسة الميدانية فتمثلت في اتفاق الأكاديميين والمهنيين حول تطبيق محددات المعيار المحاسبي الدولي (36).

4) يامن خليل الزعبي، القياس المحاسبي المستند إلى القيمة السوقية العادلة وأهميته للشركات المساهمة الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، سنة 2005¹.

تناولت هذه الدراسة مشكلة اختيار إحدى بدائل القياس والطريقة التي يمكن أن تمثل أكثر مصداقية في إظهار القيم المحاسبية لدى القوائم المالية، حيث اهتمت وتبنت الدراسة طريقة القيمة السوقية العادلة، كونه الطريقة الأنسب وأكثر الطرق حداثة، كما هدفت الدراسة إلى تحديد أهمية القيمة السوقية العادلة في القياس المحاسبي لدى الشركات الصناعية الأردنية، وذلك من خلال استخدام أداة الاستبيان في الدراسة الميدانية للبحث.

وقد خلصت الدراسة إلى نتائج تجيب فيها على إشكالية وأهداف الدراسة متمثلة في عدم رغبة جميع فئات الدراسة عن التحول من طريقة التكلفة التاريخية، رغم معرفتهم بالمشاكل التي تعترضها. كما توصلت الدراسة إلى أن هناك غموض في فهم مدخل القيمة السوقية العادلة لدى البيئة الأردنية رغم اعترافهم بأن المعلومات التي تقدمها عن الشركات الصناعية هي أكثر موثوقية وأكثر ملائمة من التكلفة التاريخية.

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية:

الدراسات باللغة الأجنبية

1 - دراسة Michael D . Greenberg, Erie Hell and, Noreen Clancy Jame

N. Dertouzos تحت عنوان "Fair value Accounting Historical Cost Accounting , and systemic Risk"

Issues and options for strengthening valuation and Reducing Risk, the RAND center for coporate Ethics and Governance, 2013

تهدف هذه الدراسة إلى الممارسة الدورية لإعادة تقييم الأصول التي تشير إليها محاسبة القيمة العادلة والتي غالباً تكون بالرجوع إلى الأسعار الحالية في سوق القيمة العادلة، الذي يتميز عادة بالمنافسة والمقارنة بالتكلفة التاريخية المحاسبية، حيث نجد أن هناك جدال فيما يخص أي منهما هو الأسلوب الأمثل لإعادة تقييم الأصول.

¹ يامن خليل الزعبي، القياس المحاسبي المستند إلى القيمة السوقية العادلة وأهميته للشركات المساهمة الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان. رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، جامعة اليرموك، الأردن، سنة 2005.

أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة:

- 1- ركزت الكثير من النقاشات هنا على أثر تقييم الأصول على الميزانيات العمومية للشركة وليس على الآثار المترتبة عن القيمة العادلة مقابل التكلفة التاريخية المحاسبية على البيانات المالية الأخرى .
- 2- نشأة بعض المناقشات السياسية من المقترحات لتوسيع تطبيق مبادئ القيمة العادلة ضمن المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً .

تقييم الدراسة :

- 1- اهتمت هذه الدراسة بتحديد الطريقة المثلى لاعادة تقييم الأصول في تقديم المعلومات المالية .
- 2- نلاحظ انه هناك جدل قائم بشأن القيمة العادلة والتكلفة التاريخية المحاسبية من حيث وجهات النظر حول المعلومات المالية .

2- دراسة **NurBarozah Abu Baker and Julia Mohd.said** تحت عنوان

Historical Cost VERSUS CURRENT COST ACCOUNTING ACCOUNTANTS TODAY January 2007

ناقشوا الأكاديميين والممارسين طويلاً قضية التكلفة مقابل القيمة الحالية المحاسبية، حيث أن مبدأ التكلفة التاريخية يتطلب قياس معظم الأصول والخصوم بسعر الشراء الخاصة بهم، لكن محاسبة التكاليف الحالية من ناحية أخرى يتطلب قياس الموجودات والمطلوبة بقيمتها الحالية أو قيمة السوق.

أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة :

- 1- لا توجد إجابة واضحة لنموذج القيمة العادلة والتكلفة التاريخية حيث هناك مؤيدون ومعارضون و لكل شخص أسبابه الخاصة لتفضيل كلا من الطريقتين .
- 2- وجود مشكل للممارسين الأكاديميين في محاولة التوفيق بينهم من أجل العثور على أفضل طريقة للتقييم والقياس.

تقييم الدراسة:

- 1- الكثير من العلماء في هذه الدراسة رفضوا التكلفة التاريخية، ذلك لعدم الاستقرار لوحدة النقد وهذا يؤدي إلى عدم الصدق في المعلومات .
- 2- ضرورة إجراء المزيد من البحوث لحل هذه المشكلة من أجل تعزيز المصداقية في البيانات المالية.
- 3- اهتمت الدراسة بقضية التكلفة التاريخية والتكلفة الحالية والجدل القائم من حيث الاستخدام.

خلاصة الفصل :

حاولنا من خلال هذا الفصل التطرق الى الأدبيات النظرية والتطبيقية للموضوع من خلال التعرف على المفاهيم المتعلقة بالأصول، وكذا القياس المحاسبي ونماذجه، وابرار مزايا وعيوب كل من التكلفة التاريخية و القيمة العادلة،. أما في الجانب التطبيقي فتطرقنا الى عرض أهم الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع، و استنتجنا أن القياس المحاسبي لعناصر الثببتات بإستخدام القيمة العادلة له أهمية كبيرة، بحيث حل الدراسات أكدت بأن القيمة العادلة هي النموذج الأنسب للقياس المحاسبي لما توفر من ملائمة وموثوقية القوائم المالية .

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد

بعد التطرق إلى الجانب النظري للدراسة من خلال الإطار المفاهيمي للقيمة العادلة كأداة قياس لعناصر التثبيات، وكذا ومزايا وعيوب القيمة العادلة والتكلفة التاريخية، إضافة إلى التطرق للجانب التطبيقي للدراسة من خلال عرض مجموعة من الدراسات السابقة في الموضوع.

إلا أن هذه الدراسة تبقى بحاجة لتدعيمات واقعية، لذا سنحاول في هذا الفصل إسقاط ما تم تناوله في الجانب النظري على الجانب العملي، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة قمنا بتصميم استمارة استبيان تضمنت ثلاث محاور، كما تم أخذ بعض آراء المهنيين وكذا بعض الأساتذة الجامعيين.

وبعد جمع المعلومات، قمنا بإجراء تحليل نتائج الاستبيان للتأكد أو نفي صحة الفرضيات من خلال استخدام برنامج SPSS.

المبحث الأول: أداة الدراسة

المطلب الأول: مراحل إعداد الاستبيان

1- بناء استمارة الاستبيان :

قام الباحث بتصميم أسئلة استمارة الاستبيان بطريقة مبسطة وسهلة، حيث تكون الأسئلة سهلة الفهم من قبل المستجوبين، بحيث أننا من خلال هذه الأسئلة نقوم بالإجابة على فرضيات البحث. تمت طباعة الاستبيان على أوراق عادية وتضمن سبعة وعشرون سؤالاً، وتم صياغتها باللغة العربية، وقد تم عرضها على أساتذة في مجال المحاسبة بغية التعديلات اللازمة، على أساس ملاحظتهم وقد تم تحكيمه من حيث دقة الأسئلة وإحاطتها بمحاور الدراسة، ومدى إمكانية الإجابة عليها لتجنب ملل المستجوبين. وبعد الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات التي صدرت من طرف الأساتذة المحكمين، تم ضبط أسئلة الاستبيان وصياغتها بشكل نهائي.

2- نشر استمارة الاستبيان :

تم توزيع ونشر الاستبيان على عدة طرق وهي:

- الاتصال المباشر عن طريق إجراء مقابلة شخصية لشرح أهمية ومضمون الاستبيان؛
- الاستعانة ببعض الزملاء؛
- إيداع الاستمارات على مستوى مكاتب المحاسبة وبعض المؤسسات؛
- إرسال استمارة الاستبيان عن طريق البريد الإلكتروني لبعض الأساتذة.

3- معالجة استمارة الاستبيان :

خلال هذه المرحلة قمنا بفرز وتحليل الإجابات المتضمنة في الاستمارة، واعتمدنا في ذلك على برنامج excel2007 و SPSS v23 وهذا بعد استبعاد الاستمارات الملقاة تم تفرغ الإجابات من الاستمارات المعتمدة في شكل جدول مصفوفي يتضمن 27 عمود و 44 سطراً، حيث تم تخصيص خانة لكل جواب في الاستمارة، وهذا حصلنا على قاعدة معطيات للاستبيان تتكون من (27*44) والتي تساوي المعطيات. تم تكميم هذه المعطيات بالاعتماد على الأسلوبين التاليين:

بالنسبة للأسئلة الستة الأولى: يرمز الخيار الأول بالعدد 1، والخيار الثاني بالعدد 2، والخيار الثالث بالعدد 3
بالنسبة لباقي الأسئلة: يرمز للجواب غير موافق بالعدد 1، والجواب محايد بالعدد 2، والجواب موافق بالعدد 3

المطلب الثاني: منهجية وعينة الدراسة

1- هيكل الاستبيان :

تضمنت استمارة الاستبيان سبعة و عشرون سؤالاً توزعت على أربعة محاور رئيسية، ولقد تم صياغة الأسئلة وفقاً لأنواع المعارف عليها (النوع المفتوح ، النوع المغلق) وهذا للوصول بدقة إلى آراء المستجوبين حول المحاور المحددة. ويمكن عرض المحاور الرئيسية للاستمارة فيما يلي:

- المحور الأول: يضم هذا المحور الأسئلة المتعلقة بالبيانات الشخصية لإفراد العينة (الجنس، السن، الخبرة، الوظيفة، التخصص .. الخ) يحتوي على ستة أسئلة، من السؤال رقم 01 إلى السؤال رقم 06.
- المحور الثاني: يضم هذا المحور الأسئلة المتعلقة بواقع استخدام التكلفة التاريخية، ويضم 07 أسئلة، من السؤال 01 إلى السؤال رقم 07.
- المحور الثالث: يهتم هذا المحور بالأسئلة المتعلقة بظروف الانتقال من التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة، ويضم 07 أسئلة، من السؤال رقم 01 إلى السؤال رقم 07.
- المحور الرابع: يهتم هذا المحور بالأسئلة المتعلقة بتحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، ويضم 07 أسئلة، من السؤال رقم 01 إلى السؤال رقم 07.

2- هدف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة إلى إسقاط الجانب النظري على الواقع الميداني في الجزائر، من خلال وجهات نظر المستجوبين في الجزائر حول دور كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة في تقديم معلومات ذات موثوقية وملائمة.

3- عينة الدراسة

الفئة الأولى : الأساتذة الجامعيين (الأكاديميين).

الفئة الثانية : المهنيين المعتمدين (محافظ حسابات، محاسب خبير...).

الفئة الثالثة : المحاسبين لدى المؤسسات الاقتصادية.

من أجل إتمام هذه الدراسة، قمنا باختيار عينة عشوائية من مجتمع الدراسة، بحيث لم يتم تحديدها بشكل مسبق، إذ قمنا بتوزيع 54 استمارة، شملت الفئات المعنية، والجدول التالي يبين عينة الدراسة.

الجدول رقم (2-1) : عينة الدراسة

النسبة	التكرار	البيان
100%	54	عدد الاستثمارات الموزعة
12.96%	7	عدد الاستثمارات المفقودة
5.55%	3	عدد الاستثمارات الملغاة
81.48%	44	عدد الاستثمارات المقبولة

المصدر : من إعداد الطالب بناء على فرز استمارات الاستبيان

4- حدود الدراسة:

الحدود المكانية : حاولنا من خلال هذه الدراسة استقصاء آراء المهنيين والأكاديميين في الجزائر، وبالتحديد في ولاية ورقلة (ورقلة، ورقلة، حاسي مسعود) .

الحدود الزمنية : تمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع استمارة الاستبيان وتاريخ آخر استمارة (من أبريل الى ماي)

5- مشاكل الدراسة :

- صعوبة الاتصال المباشر مع بعض أفراد العينة ؛
- تزامن وقت توزيع الاستثمارات مع فترة حرجة بالنسبة للمهنيين لانشغالهم في إعداد الميزانيات الختامية وكانت في الأيام الأخيرة من شهر أبريل وهذا ما جعلهم لا يقبلون الاستثمارات ؛
- صعوبة في فهم المصطلحات بالنسبة للمهنيين كون الموضوع نظري.

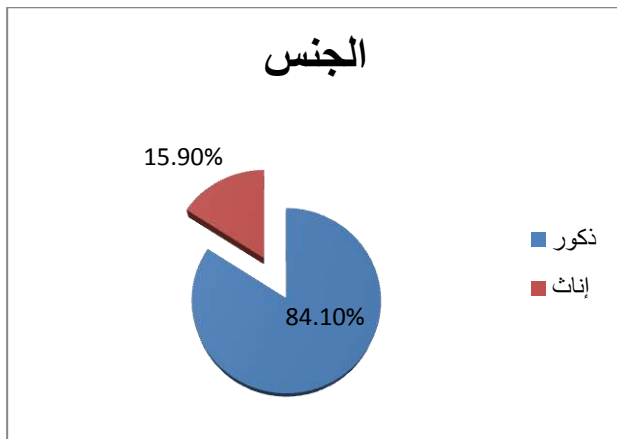
المبحث الثاني : معالجة وتحليل الاستبيان

المطلب الأول : الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

1 توزيع أفراد العينة حسب الجنس

تتكون عينة الدراسة من 44 فرد منهم 37 ذكرا و 7 إناث حيث يوضح الجدول رقم (2-2)، والمتمثل في توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس وكانت نسبة الذكور مرتفعة جدا مقارنة بنسبة الإناث حيث بلغت نسبة الذكور 84.1% ونسبة الإناث قدرت بـ 15.9%، وهذا يدل على ان إهتمام الذكور بمهنة المحاسبة أكثر من اهتمام الإناث.

الجدول رقم (2-2) توزيع أفراد العينة حسب الجنس الشكل رقم (1-2) توزيع أفراد العينة حسب الجنس



الجنس	التكرار	النسبة
ذكور	37	84.1%
إناث	07	15.9%
المجموع	44	100%

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

2- توزيع أفراد العينة حسب العمر

نلاحظ من خلال الجدول (2-3) والخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر أن هناك تباين بين الفئتين المدرجتين، وأن الفئة العمرية (أكثر من 30 سنة) الأكثر تكرارا حيث بلغت نسبة تكرارات بـ 54.5% في حين بلغت نسبة الفئة العمرية (أقل من 30 سنة) نسبة 45.5%

الشكل رقم (2-2) توزيع أفراد العينة حسب العمر

الجدول رقم (2-3) توزيع أفراد العينة حسب العمر



العمر	التكرار	النسبة
أقل من 30 سنة	20	45.5%
أكثر من 30 سنة	24	54.5%
المجموع	44	100%

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

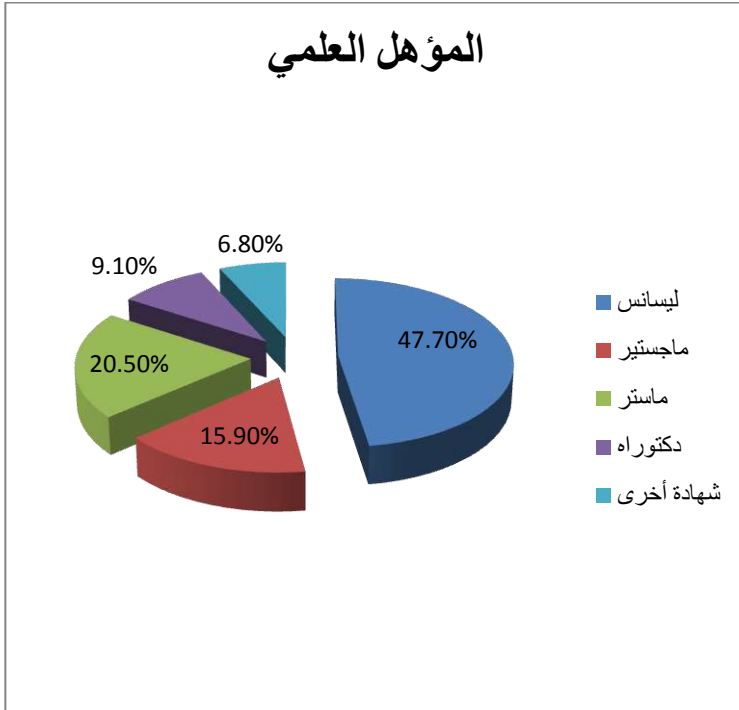
3- توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي :

نلاحظ من خلال الجدول (2-4) الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي أن أغلبية أفراد العينة من حاملي شهادة ليسانس حيث بلغ عددهم 21 فرد بنسبة % 47.7، في حين بلغت نسبة حاملي شهادة الماجستير % 15.9، ونسبة حاملي شهادة ماستر بلغت % 20.5، ونسبة حاملي شهادة الدكتوراه % 09.1، أما نسبة حاملي شهادة الشهادات الأخرى بلغت % 6.8.

الجدول رقم (2-4) توزيع أفراد العينة حسب

الشكل رقم (2-3) توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي



المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
ليسانس	12	47.7%
ماجستير	07	15.9
ماستر	09	20.5%
دكتوراه	04	9.1%
شهادة أخرى	03	6.8%
المجموع	44	100%

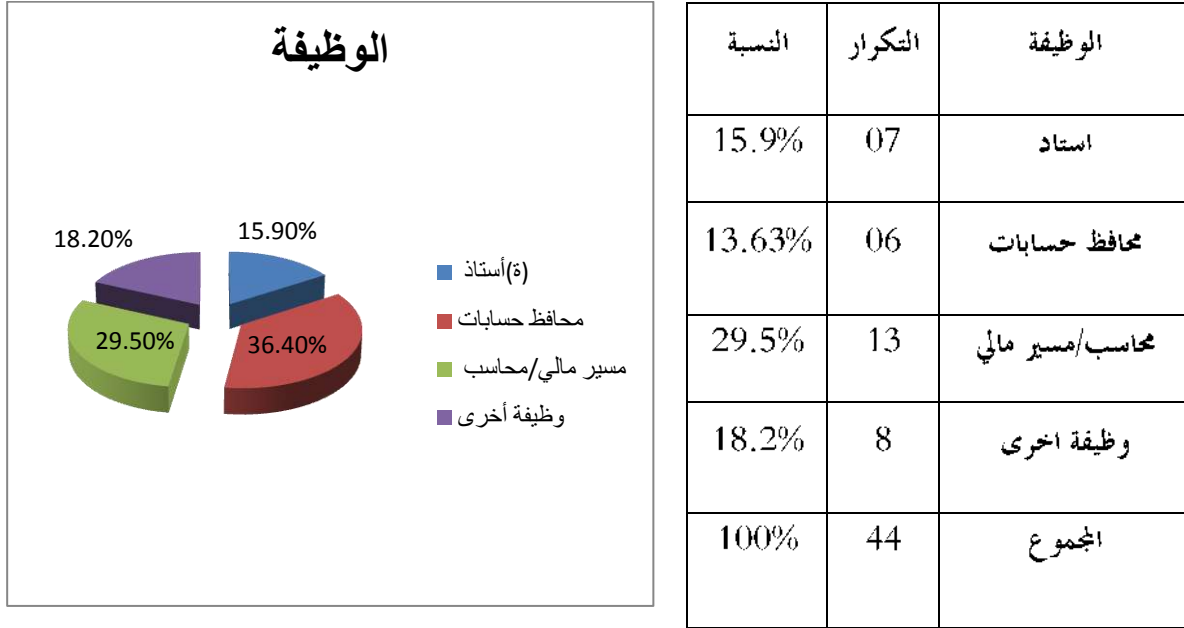
المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

4 - توزيع أفراد العينة حسب الوظيفية

من خلال الجدول رقم (2-5) الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفية يتضح لنا أن نسبة الأساتذة بلغت 15.9%، وبلغت نسبة محافظ الحسابات 36.4% التي كانت أكثر نسبة، في حين بلغت نسبة محاسب/مسير مالي 29.5%، أما وظيفية أخرى بلغت نسبة 18.2% .

أي تم التركيز على محافظ الحسابات، من خلال هذا يمكننا أن نعرف مدى تعرضهم للمشاكل المحاسبية التي تعترضهم على اعتبار أنهم المسؤولون عن عملية التقدير الشخصي.

الجدول رقم (2-5) توزيع أفراد العينة حسب الوظيفية الشكل رقم (2-4) توزيع العينة حسب الوظيفة

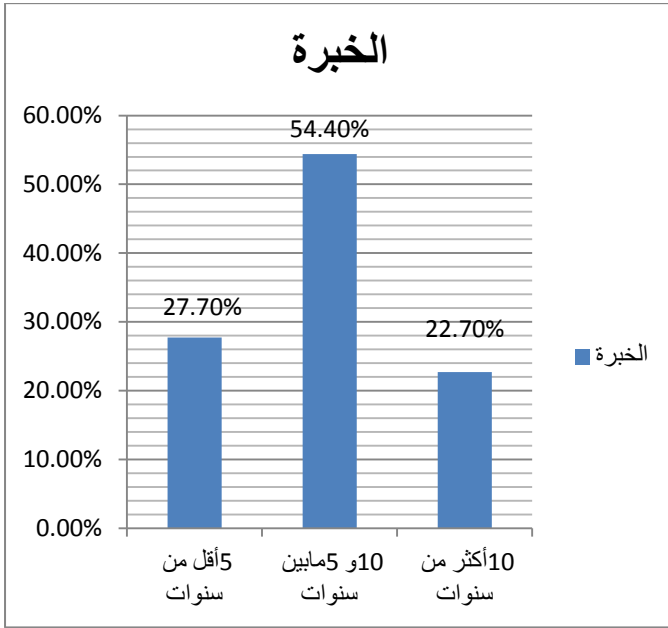


المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

5- توزيع أفراد العينة الدراسة حسب الخبرة

يمثل الجدول رقم (2-6) توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة، حيث نجد أن نسبة أفراد العينة الذين لديهم خبرة في العمل ما بين 5 و 10 سنوات أكثر نسبة بلغت 54.5%، وهذا يدل على أن العينة الأكثر هم من أصحاب الخبرة وهو شيء إيجابي ، أما نسبة الأفراد الذين لديهم أقل من 5 سنوات بلغت 27.7 %، في حين بلغت نسبة أفراد العينة الذين لديهم خبرة أكثر من 10 سنوات 22.7%.

الشكل رقم (2-5) توزيع أفراد العينة حسب الخبرة



المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

الجدول رقم (2-6) توزيع أفراد العينة حسب الخبرة

النسبة	التكرار	مدة الخبرة
22.7%	10	أقل من 5 سنوات
54.4%	24	من 5 إلى 10 سنوات
22.7%	10	أكثر من 10 سنوات
100%	44	المجموع

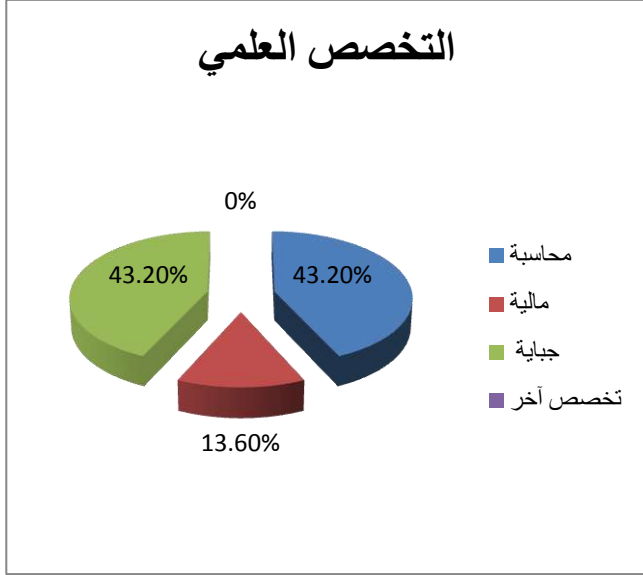
المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

6- توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

يمثل الجدول رقم (2-7) توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي المنتمي إليه، حيث نجد أن نسبة الذين درسوا محاسبة بلغت نسبة 43.2%، ونسبة الذين درسوا مالية بلغت نسبة 13.6%، و الذين درسوا جباية بلغت نسبتهم 43.2% ولا يوجد تخصص آخر، نلاحظ ان عينة الدراسة تتكون من ثلاث تخصصات وهذا أمر مهم بالنسبة للإجابة على أسئلة الإستبيان.

الشكل رقم (2-6) توزيع العينة حسب التخصص

العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

الجدول رقم (2-7) توزيع أفراد العينة حسب التخصص

العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة
محاسبة	19	43.2%
مالية	06	13.6%
جباية	19	43.2%
تخصص آخر	0	0
المجموع	48	100%

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

المطلب الثاني : وصف وتحليل إجابات عينة الدراسة

سنحاول من خلال وصف وتحليل إجابات عينة الدراسة بخصوص كل محور من محاور الدراسة، تم استنتاج اتجاه العينة لكل سؤال من أسئلة الدراسة، وهذا بالاعتماد على الأوزان المرجحة لمقياس ليكرث .

يتم توزيع الإجابات حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (2-8) : الأوزان المرجحة لمقياس الدراسة

الاتجاه	المتوسط المرجح
غير موافق	من 1 إلى 1.66
محايد	من 1.67 إلى 2.33
موافق	من 2.34 إلى 3

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

1- وجهة نظر المستجوبين لواقع استخدام التكلفة التاريخية في البيئة المحاسبية الجزائرية .

يصف الجدول رقم (2-9) وجهة نظر المستجوبين لواقع استخدام التكلفة التاريخية في البيئة المحاسبية الجزائرية، حيث يشير الجدول الى أن المتوسطات الحسابية تراوحت ما بين (1.80 الى 2.75) وانحراف معياري ما بين (0.651 الى 0.995) وهذا ما يدل على موافقة لا بأس بها على العبارات التي تقيس واقع استخدام التكلفة التاريخية في الجزائر .

كما تبين لنا أن السؤال رقم (11) قد حصل على أكثر تأييد بأعلى وسط حسابي قدره (2.75) وانحراف معياري قدره (0.651)، في حين أن السؤالين رقم (07 و 08) تلقى أدنى متوسط حسابي من قبل المستجوبين بمعدل (1.80).

كما نلاحظ من خلال الجدول أن المتوسط الحسابي العام للمحور الأول ما قيمته (2.1818) أما الانحراف المعياري العام فقد بلغ (0.3422) أي أقل من الواحد ما يفسر عدم تشتت العبارات.

من خلال قراءتنا للتحليل السابق نستنتج أن الشكل العام خلال المحور الأول لواقع استخدام التكلفة التاريخية يؤدي الى تشويه وتضليل مستخدمي القوائم المالية، إلا أن المتوسط الحسابي العام يعتبر مؤشرا مقبولا ولكن لا يمكن اعتباره جيدا.

الجدول رقم (2-9) : وجهة نظر المستجوبين لواقع استخدام التكلفة التاريخية في البيئة المحاسبية الجزائرية .

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة
01	تعد المعلومات المعدة وفق التكلفة التاريخية ملائمة	1,80	,978	محايد
02	تتوفر المعلومات المالية المعدة وفق التكلفة التاريخية على خاصية التوقيت المناسب	1,80	,954	محايد
03	تعتبر التكلفة التاريخية اساسا مناسا للقياس المحاسبي	2,18	,995	محايد
04	تساعد التكلفة التاريخية في توجيه بعض القرارات المالية	2,18	,971	محايد
05	إن تقييم الأصول في فترات التضخم وفق التكلفة التاريخية يؤدي إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية	2,75	,651	موافق
06	تواجه الممارسين مشكلات أثناء القياس المحاسبي عند استخدام مبدأ التكلفة التاريخية	2,05	,987	محايد
07	يتناقى استخدام مبدأ التكلفة التاريخية بعد تاريخ الإقضاء مع مبدأ تغليب الواقع الإقتصادي على الواقع القانوني	2,52	,821	موافق
		2,1818	,34220	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

2- وجهة نظر المستجوبين حول ظروف الانتقال من التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة.

يصف الجدول رقم (2-10) وجهة نظر المستجوبين حول ظروف الانتقال من التكلفة التاريخية للقيمة العادلة، حيث يشير الجدول أن المتوسطات الحسابية تراوحت ما بين (2.45 إلى 2.80) وانحراف معياري ما بين (0.594 إلى 0.876)، وهذا ما يدل على موافقة لا بأس بها على العبارات التي تقيس واقع استخدام التكلفة التاريخية في الجزائر.

كما تين ان السؤال رقم (14) قد حصل على أعلى نسبة تأييد من بين العبارات، وذلك بوسط حسابي قدره (2.80) وانحراف معياري (0.594)، في حين أن العبارة رقم (18) تحصلت على أدنى قبول بوسط حسابي قدره (2.45).

كما نلاحظ من خلال نفس الجدول أن المتوسط الحسابي العام للمحور الثاني قد بلغ (2.6136) أما الانحراف المعياري العام كان (0.4023) أي أقل من الواحد مايفسر عدم تشتت العبارات، من خلال قراءتنا للتحليل السابق نستنتج ان الشكل العام للمحور الثاني أن هناك رغبة من قبل العينة للإنتقال من التكلفة التاريخية للقيمة العادلة، و هي الحل الأمثل لاتخاذ قرارات سليمة لمستخدمي القوائم المالية بالجزائر، وهذا ما دل عليه المتوسط الحسابي العام حيث يعتبر مؤشرا مقبولا ويمكن اعتباره جيدا.

الجدول رقم (2-10): وجهة نظر المستجوبين حول ظروف الإنتقال من التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة.

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة
01	إن استخدام القيمة العادلة أثناء القياس المحاسبي يوفر معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات	2,80	,594	موافق
02	يسمح استخدام القيمة العادلة تصحيح قيم التنبؤ بالأرباح المستقبلية	2,59	,787	موافق
03	يوفر استخدام القيمة العادلة خاصية قابلية المقارنة بالنسبة للمعلومات المالية	2,73	,660	موافق
04	تزايد رغبة مستخدمي القوائم المالية بالجزائر بتطبيق مبدأ القيمة العادلة .	2,48	,876	موافق
05	تسمح القيمة العادلة بالرقابة الإدارية للمؤسسة	2,45	,848	موافق
06	يسمح تطبيق آلية القيمة العادلة بتجاوز أوجه الغموض عن تطبيق التكلفة التاريخية	2,50	,849	موافق
07	المعلومات المعدة بالقيمة العادلة قريبة من الواقع.	2,75	,651	موافق
		2,613	,4023	
		6	9	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

3- وجهة نظر المستجوبين لتحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

يصف الجدول رقم (2-11) وجهة نظر المستجوبين حول تحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، حيث يشير الجدول إلى أن المتوسطات الحسابية تراوحت ما بين (1.20 إلى 2.82) وانحراف معياري ما بين (0.553 إلى 0.917) وهذا ما يدل على موافقة لأبسطها على العبارات التي تقيس تحديات تطبيق القيمة العادلة.

حيث نلاحظ أن السؤال رقم (26) قد حصل على أكثر تأييد بأعلى وسط حسابي قدره (2.82)، في حين حصل السؤال رقم (24) على أدنى قبول بوسط حسابي قدره (1.20).

كما تبين من خلال نفس الجدول أن المتوسط الحسابي العام للمحور الثالث قد بلغ ما قيمته (2.2630) وانحراف معياري ب(0.2754) أي أقل من الواحد ما يفسر عدم تشتت العبارات، من خلال قراءتنا للتحليل السابق نستنتج أن الشكل العام خلال المحور الثالث أن هناك معوقات لتطبيق القيمة العادلة الجزائر من بينها عدم الزامية القانون بتطبيقها، إلا أن المتوسط الحسابي العام للمحور يعتبر مؤشرا مقبولا ولكن لا يمكن اعتباره جيدا.

الجدول رقم (2-11) : وجهة نظر المستجوبين لتحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

الترقيم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة
01	لدى المحاسبين الجزائريين مستوى غموض حول مفهوم القيمة العادلة	2,80	,594	موافق
02	تتوفر إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالقيمة العادلة في بيئة المؤسسات الجزائرية	2,59	,787	موافق
03	تبرز أهمية إخضاع الممارسين المحاسبين في الجزائر إلى دورات حول فهم القيمة العادلة	2,73	,660	موافق
04	تصنف الأسواق الجزائرية ضمن الأسواق النشطة	2,48	,876	موافق
05	يتطلب القياس وفق القيمة العادلة إلى وجود أصول مماثلة	2,45	,848	موافق
06	لا يوجد إلزام قانوني بتطبيق مفهوم القيمة العادلة في البيئة الجزائرية	2,50	,849	موافق
07	تعد القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة معبرة أساسا لإدارة الضرائب	2,75	,651	موافق
		2,6136	,40239	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

المطلب الثالث: نتائج و اختبار الفرضيات

أولاً : صدق أداة الدراسة

قبل القيام بالاختبارات الإحصائية المناسبة لتحليل فرضيات الدراسة، لا بد من التأكد من موثوقية أداة القياس المستخدمة، حيث تعكس الموثوقية هنا درجة ثبات أداة القياس بعدة عوامل منها¹ :

طول الاختبار : بحيث تزداد قيمة معامل الثبات بزيادة عدد العبارات في الاستبيان .

مدى صعوبة فهم أداة القياس : عندما تكون عبارة الاستبيان غير مفهومة أو صعبة الاستيعاب ، فإننا أفراد العينة قد يلجئون إلى التخمين ، وبالتالي تتأثر درجة ثبات أداة القياس.

تجانس أو تباين درجات أفراد العينة : يقل معامل ثبات الاختبار بزيادة تجانس أفراد العينة، ويكبر مع زيادة تباين أفراد العينة في إجاباتهم.

الفترة الزمنية بين قياسين بنفس الأداة : إذا كانت الفترة الزمنية بين قياسين بنفس الأداة طويلة نسبياً فإن الظروف قد تختلف وبالتالي قد يؤثر ذلك على إجابات بعض أفراد العينة.

ومن بين أهم اختبارات قياس الثبات الداخلي لأداة القياس أهمها:

معامل ألفا كرونباخ²:

يستخدم لقياس مدى ثبات أداة الدراسة من ناحية الاتساق الداخلي لفقرات الأداة، والنسبة الإحصائية المقبولة هنا هي 0.60 والجدول رقم (1-12) يبين معامل ألفا كرونباخ لأداة الدراسة، حيث بلغ نسبة 0.665 وهي نسبة مقبولة إحصائياً.

الجدول رقم (2-12) : يبين معامل ألف كرونباخ لعينة الدراسة

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,665	21

¹ محفوظ جودة، التحليل الإحصائي الأساسي باستخدام spss ، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2008، ص297.

² معامل ألفا كرونباخ مقياس أو مؤشر لثبات الاختبار، وكذلك هو مقياس للاتساق .

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

ثانيا: اختبار وتحليل نتائج فرضيات الدراسة

الفرضية الأولى : واقع استخدام التكلفة التاريخية في البيئة المحاسبية الجزائرية حسب متغير الوظيفة. والتي بدورها تم تقسيمها إلى فرضيتين حزبتين كما يلي :

H0 : لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير الوظيفة حول واقع استخدام التكلفة التاريخية في البيئة المحاسبية الجزائرية

H1 : توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير الوظيفة حول واقع استخدام التكلفة التاريخية في البيئة المحاسبية الجزائرية

H0:وهي الفرضية العدمية (الصفريية) التي تنفي الفرضية الدراسة.

H1:وهي الفرضية البديلة أي بمعنى أخرى عكس الفرضية العدمية

أظهرت النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم(2-13) الى عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير الوظيفة حول واقع استخدام التكلفة التاريخية في الجزائر عند مستوى الدلالة (0.05) وذلك لأن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار بلغت (0.932)، وهي أكبر من (0.05) وعليه فإننا نقبل الفرضية العدمية (الفرضية الصفريية) لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير الوظيفة حول واقع استخدام التكلفة التاريخية في البيئة المحاسبية الجزائرية.

الجدول رقم (2-13) : نتائج اختبار (ANOVA) للفرضية الأولى تبعا لمتغير الوظيفة

ANOVA

y

	Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	,054	3	,018	,146	,932

Intragroup es	4,981	40	,125		
Total	5,035	43			

الفرضية الثانية : ظروف انتقال من التكلفة التاريخية الى القيمة العادلة . والتي بدورها تم تقسيمها الى فرضيتين جزئيتين :
H0 : لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية تبعاً لمتغير الوظيفة حول ظروف انتقال من التكلفة التاريخية الى القيمة العادلة (كبديل للقياس المحاسبي)

H1 : توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية تبعاً لمتغير الوظيفة حول ظروف انتقال من التكلفة التاريخية الى القيمة العادلة (كبديل للقياس المحاسبي)

أظهرت النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (2-14) الى عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية تبعاً لمتغير الوظيفة حول ظروف الانتقال من التكلفة التاريخية للقيمة العادلة كبديل للقياس المحاسبي، عند مستوى الدلالة (0.05) وذلك لأن قيمة الدلالة الإحصائية للإختبار بلغت (0.260) وهي أكبر من (0.05)، وعليه فإننا نقبل الفرضية العدمية لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية تبعاً لمتغير الوظيفة حول ظروف الانتقال من التكلفة التاريخية الى القيمة العادلة كبديل للقياس المحاسبي.

الجدول رقم (2-14) نتائج اختبار (ANOVA) للفرضية الثانية تبعاً لمتغير الوظيفة

ANOVA

z

	Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter- groupes	,658	3	,219	1,391	,260
Intragroup es	6,305	40	,158		
Total	6,962	43			

الفرضية الثالثة : تحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية. والتي تم تقسيمها الى فرضيتين جزئيتين كما يلي:

H0: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير الوظيفة حول تحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

H1 : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير الوظيفة حول تحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

أظهرت النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (2-15) الى عدم وجود فروقات ذات دلالة احصائية تبعا لمتغير الوظيفة حول مواجهة القيمة العادلة لتحديات تطبيقها في الجزائر، عند مستوى الدلالة (0.05) وذلك لأن قيمة الدلالة الإحصائية للإختبار بلغت (0.533) وهي أكبر من (0.05)، وعليه فإننا نقبل الفرضية العدمية، لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية تبعا لمتغير الوظيفة حول تحديات تطبيق القيمة العادلة في الجزائر .

الجدول رقم (2-15) نتائج اختبار (ANOVA) للفرضية الثانية تبعا لمتغير الوظيفة

ANOVA

s

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	,172	3	,057	,743	,533
Intragroupes	3,091	40	,077		
Total	3,263	43			

خلاصة الفصل :

يعتبر هذا الفصل من خلال الدراسة الميدانية محاولة لتحسيد ما تم الإشارة إليه في الجانب النظري للبحث عن أثر تطبيق العادلة في قياس عناصر التثبيات عن طريق تقصي وجهات وآراء نظر العينة المدروسة، والتي رأيناها مناسبة لذلك وكخلاصة عامة لهذا الفصل وجدنا أن القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة لديه أهمية بالغة (كبيرة) لدى عينة الدراسة. وفيما يلي أهم النتائج :

- من خلال تحليل نتائج الفرضية الأولى نستنتج أن واقع استخدام التكلفة التاريخية في البيئة الجزائرية من قبل عينة الدراسة أنها تعاني من عيوب ومشاكل كبيرة؛
- من خلال تحليل نتائج الفرضية الثانية نستنتج أن عينة الدراسة أكدت على ضرورة الانتقال إلى القيمة العادلة وبالتالي فهم يؤيدونها لأنها قريبة من الواقع؛
- من خلال تحليل نتائج الفرضية الثالثة من قبل عينة الدراسة نستنتج القيمة العادلة تواجه صعوبات وعوائق لتطبيقها في بيئة الجزائر، وهذا راجع لحداثة المفهوم وعدم توفر أسواق نشطة.



الخاتمة

الخاتمة :

حاولنا من خلال هذه الدراسة تسليط الضوء على أهم المواضيع الحديثة في المجال المحاسبي، وهذا بعد استحداث النظام المحاسبي المالي في سنة 2010، حيث سادت التكلفة التاريخية وحدها في عملية القياس، إلا أن القيمة العادلة أصبحت مفهوم جديد لدى مستخدمي القوائم المالية، بدورهم يبحثون عن ملائمة وموثوقية المعلومات للاعتماد عليها.

ولإلمام بحيثيات الموضوع تناولناه من خلال فصلين، فصل نظري وفصل تطبيقي، انطلاقا من فرضيات الدراسة، التي كنا نسعى من خلالها الى دراسة أثر تطبيق القيمة العادلة في قياس عناصر التثببات بالاعتماد على استمارة الاستبيان من وجهة ذوي الاختصاص في المجال الأكاديمي والمهني و عليه يمكن تلخيص نتائج الدراسة، والتوصيات والآفاق بالشكل التالي :

أولا : نتائج اختبار الفرضيات :

- الفرضية الأولى : من خلال تحليل نتائج الفرضية الأولى أثبتت نتائج صحة هذه الفرضية حيث أن عينة الدراسة وافقوا على أن واقع استخدام التكلفة التاريخية في فترات التضخم يؤدي الى تشويه مستخدمي القوائم المالية، ومنه قبول الفرضية .

- الفرضية الثانية : من خلال تحليل نتائج الفرضية الثانية نستنتج أن عينة الدراسة أبدوا القيمة العادلة، وأكدوا رغبتهم بالانتقال لتطبيقها لملائمتها في اتخاذ القرارات وقرية من الواقع، وهذا ما لسناه في الدراسة الميدانية، ومنه قبول الفرضية .

- الفرضية الثالثة : من خلال تحليل نتائج الفرضية الثالثة نستنتج أن عينة الدراسة أكدوا بأن البيعة المحاسبية الجزائرية لا تحتوي على مقومات لتطبيق نموذج القيمة العادلة، ولعللا أبرزها عدم توفر سوق مالي نشط، وأيضا لا يوجد إلزام قانوني بتطبيقها.

النتائج :

✓ واقع استخدام التكلفة التاريخية في فترات التضخم يؤدي إلى تشويه مستخدمي القوائم المالية؛

✓ تأييد عينة الدراسة للقيمة العادلة أثناء القياس المحاسبي لما توفر من معلومات ملائمة؛

✓ وجود اهتمام ورغبة من طرف الممارسين للمحاسبة للانتقال للقيمة العادلة كبديل للقياس؛

✓ تواجه القيمة العادلة العديد من الصعوبات لتطبيقها، من بينها عدم جاهزية الأسواق؛

التوصيات :

- تكيف البيئة الاقتصادية الجزائرية من خلال تنشيط الأسواق و تفعيلها؛
- إجراء بعض الدورات التدريبية للممارسين المحاسبين.
- التنسيق بين الجامعات والمؤسسات التعليمية والتدريبية وبين المؤسسات الاقتصادية من أجل مزج وتبادل المعارف؛
- توعية المهتمين بالجمال المحاسبي وتحسيسهم بأهمية القياس المحاسبي لإعداد قوائم مالية ذات شفافية ومصداقية؛
- تفعيل التشريعات المحاسبية بما يتوافق مع متطلبات القيمة العادلة.

آفاق الدراسة :

عاجلت هذه الدراسة إشكالية أثر تطبيق القيمة العادلة في قياس عناصر التثبيات، حيث تعتبر القيمة العادلة أداة مناسبة للقياس المحاسبي للأصول، لما توفر من معلومات ملائمة لاتخاذ قرارات سليمة و رشيدة، إلا أن البيئة المحاسبية الجزائرية تواجه عوائق حيث لا تتوفر على إمكانيات تطبيقها، منها عدم جاهزية الأسواق.

إضافة إلى ما تم تناوله في هذه الدراسة يمكننا اقتراح بعض المشاكل و المواضيع التي يمكن من شأنها ان تكون آفاق مستقبلية :

- ما هي الدوافع التي أدت الدولة الجزائرية إلى التمسك بالتكلفة التاريخية؛
- مدى أهمية الإفصاح المحاسبي المستند للقيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.



المراجع

قائمة المراجع :

أولا : المراجع باللغة العربية

الكتب :

- 1- حسن القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن، 2008.
 - 2- محمد مطر وآخرون، التأصيل النظري لممارسات المهنة المحاسبية في مجالات القياس العرض الإفصاح، دار وائل للنشر، ط 2، سنة 2006 .
 - 3- ريتشارد شرويد وآخرون، "نظرية المحاسبة"، (ترجمة خالد علي أحمد كاجيجي) دار المريخ، الرياض، 2006 .
 - 4- عفاف اسحق أبو زر، المحاور الرئيسية للقياس المحاسبي للأصول باستخدام مفهوم القيمة العادلة في اطار معايير المحاسبة الدولية، جامعة البترا، الأردن، 2008 .
- الرسائل و الأطروحات :
- 5- فريال سليمان، إشكالية القياس المحاسبي للأصول الثابتة باستخدام مدخل التكلفة التاريخية، دراسة حالة، مذكرة ماستر في العلوم المحاسبية والمالية، غير منشورة، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، سنة 2014.
 - 6- رولا كاسر لايقة، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصاريف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار، مذكرة ماجستير، غير منشورة، قسم المحاسبة كلية الاقتصاد، جامعة مشرين، سوريا، 2008 .
 - 7- رقية بن الشيخ، دراسة وتقييم أثر التشريع الجبائي على بدائل القياس المحاسبي، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2011 .
 - 8- شاي عبدالكريم، تكيف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، سنة 2009 .
 - 9- نورة عريف، إشكالية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية باستخدام مدخل التكلفة التاريخية، مذكرة ماستر في العلوم المحاسبية والمالية، غير منشورة، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، سنة 2011 .
 - 10- فارس بن يدير، واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، دراسة ميدانية، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة مالية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، سنة 2015 .
 - 11- وهيب لبوز، " قياس الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي" مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2011 .

- 12- مهيري يونس، القياس المحاسبي لعناصر الأصول (مقارنة القيمة العادلة) دراسة ميدانية، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، سنة 2015 .
- 13- سفيان زرقون، اشكالية القياس المحاسبي للأصول الثابتة في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، سنة 2015 .
- 14- جميلة بن هجرية، أثر تطبيق ادوات القياس المحاسبي على التثبيتات العينية، دراسة حالة، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، سنة 2013 .
- 15- فريد زعرات، " معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، غير منشورة، جامعة سعد دحلب بالبلدية، 2009 .
- الملتقيات والمؤتمرات :

- 16- بوكساني رشيد، أوكيل نسيم، العرابي حمزة، مبدأ التكلفة التاريخية بين التأييد والانتقاد في ظل توجه معايير المحاسبية إلى القيمة العادلة، الملتقى العلمي الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، يومي 17 و 18 جانفي 2010 بالمركز الجامعي، الوادي .
- 17- هواري معراج، وحديد آدم، إشكالية تطبيق القيمة العادلة كأساس القياس وإفصاح في القوائم المالية للبنوك التجارية، الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة، البلدية، 13 و 14 ديسمبر 2011 .
- 18- هوام جمعة، مدى ملائمة القيمة العادلة لتقارير المالية، الملتقى الوطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 22/21 نوفمبر 2005 .
- المجلات:

- 19- محمد حسان بن مالك، محمد بشير غوالي، أثر القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات الناشطة في الجنوب الشرقي، دراسة تطبيقية، مجلة الباحث، عدد 2015/15 .
- 20- خضير مجيد علاوي، القياس والإفصاح المحاسبي لأصناف الأصول المحاسبية بإستعمال مبدأ القيمة العادلة، المجلد 22 العدد 06:2014 .
- 21- إبراهيم خليل حيدر السعدي، "مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية العدد 2009، 21 .
- 22- سعيد سليمان، القيمة العادلة مالها وما عليها، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2011.

ثانيا المراجع باللغة الأجنبية :

23-Sami boussida et Mohamed mouradlakhdar"les normes IAS/IFRSEn
entreprise"vip groupe et C.S.B.B anditet conseil ,2005Tunisie

24- IFRS13 – DELOITTE , IFRS IN FOCUS , IASB issue news, standarded on
faire value measurement and disclosure



الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

التخصص : دراسات محاسبية وجبائية معمقة

استمارة الاستبيان

أخي الفاضل - أختي الفاضلة

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته،،

في ميدان دراستنا وتحضيراتنا لما يتعلق بموضوع : "أثر تطبيق القيمة العادلة على قياس عناصر الثببتات " الموجه للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وهذا من اجل نيل شهادة الماستر أكاديمي في تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، لذا أتشرف بمساعدتكم بالإجابة على أسئلة الاستبيان المرفق بعد قراءة كل عبارة من عباراتها قراءة متأنية، كما أتمنى منكم إعطاءها بعض اهتمامكم، وذلك لما تكتسبه إجاباتكم من أهمية تعتمد عليها في نتائج هذه الدراسة، علما بأن المعلومات ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

شكرا لتعاونكم وحسن استجابتكم.

الطالب: محمد عبد القادر بورز يق

القسم الأول: الأسئلة الخاصة البيانات العامة (المعلومات الشخصية)

1. الجنس: أ - ذكر ب - أنثى

2. السن: أ - أقل من 30 سنة ب - أكبر من 30 سنة

3. المؤهل العلمي:

أ - ليسانس ب - ماجستير ج - ماستر

د - دكتوراه هـ - شهادة أخرى

4. الوظيفية:

أ - أستاذ(ة) ب - محافظ حسابات ج - محاسب/مسير مالي د - وظيفة أخرى

5. عدد سنوات الخبرة:

أ - أقل من 5 سنوات ب - ما بين 5 و10 سنوات ج - أكثر من 10 سنوات

6. التخصص العلمي:

أ - محاسبة ب - مالية ج - جباية د - تخصص آخر

القسم الثاني: الأسئلة الخاصة بالدراسة

المحور الأول: واقع استخدام التكلفة التاريخية

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
01	تعد المعلومات المعدة وفق التكلفة التاريخية ملائمة			
02	تتوفر المعلومات المالية المعدة وفق التكلفة التاريخية على خاصية التوقيت المناسب			
03	تعتبر التكلفة التاريخية أساسا مناسباً للقياس المحاسبي للأصول			
04	تساعد التكلفة التاريخية في توجيه بعض القرارات المالية			
05	إن تقييم الأصول في فترات التضخم وفق التكلفة التاريخية يؤدي إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية			
06	تواجه الممارسين مشكلات أثناء القياس المحاسبي عند استخدام مبدأ التكلفة التاريخية			
07	يتناقف استخدام مبدأ التكلفة التاريخية بعد تاريخ الاقتناء مع مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الواقع القانوني			

المحور الثاني: ظروف الانتقال من التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة.

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
01	إن استخدام القيمة العادلة أثناء القياس المحاسبي يوفر معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات			
02	يسمح استخدام القيمة العادلة تصحيح قيم التنبؤ بالأرباح المستقبلية			
03	يوفر استخدام القيمة العادلة خاصية قابلية المقارنة بالنسبة للمعلومات المالية			
04	تزايد رغبة مستخدمي القوائم المالية بالجزائر بتطبيق مبدأ القيمة العادلة .			
05	تسمح القيمة العادلة بالرقابة الإدارية للمؤسسة			
06	يسمح تطبيق آلية القيمة العادلة بتجاوز أوجه الغموض عن تطبيق التكلفة التاريخية			
	المعلومات المعدة بالقيمة العادلة قريبة من الواقع.			

المحور الثالث: تحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
01	لدى المحاسبين الجزائريين مستوى غموض حول مفهوم القيمة العادلة			
02	تتوفر إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالقيمة العادلة في بيئة المؤسسات الجزائرية			
03	تبرز أهمية إخضاع الممارسين المحاسبين في الجزائر إلى دورات حول فهم القيمة العادلة			
04	تصنف الأسواق الجزائرية ضمن الأسواق النشطة			
05	يتطلب القياس وفق القيمة العادلة إلى وجود أصول مماثلة			
06	لا يوجد إلزام قانوني بتطبيق مفهوم القيمة العادلة في البيئة الجزائرية			
07	تعد القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة معبرة أساسا لإدارة الضرائب			

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,665	21

Statistiques

	الجنس	الفئة العمرية	المستوى التعليمي	المهنة	الخبرة	التخصص
N Valide	44	44	44	44	44	44
Manquant	0	0	0	0	0	0

الجنس

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	37	84,1	84,1	84,1
	انثى	7	15,9	15,9	100,0
Total		44	100,0	100,0	

الفئة العمرية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 30 سنة	20	45,5	45,5	45,5
	أكثر من 30 سنة	24	54,5	54,5	100,0
Total		44	100,0	100,0	

المستوى التعليمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	21	47,7	47,7	47,7
	ماجستير	7	15,9	15,9	63,6
	ماستر	9	20,5	20,5	84,1
	دكتوراه	4	9,1	9,1	93,2
	شهادة أخرى	3	6,8	6,8	100,0
	Total	44	100,0	100,0	

المهنة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	استاد	7	15,9	15,9	15,9
	محافظ حسابات	16	36,4	36,4	52,3
	مسير مالي/محاسب	13	29,5	29,5	81,8
	وظيفة أخرى	8	18,2	18,2	100,0
	Total	44	100,0	100,0	

الخبرة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	10	22,7	22,7	22,7
ما بين 5 و 10 سنوات	24	54,5	54,5	77,3
اكثر من 10 سنوات	10	22,7	22,7	100,0
Total	44	100,0	100,0	

التخصص

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	19	43,2	43,2	43,2
محاسبة	6	13,6	13,6	56,8
مالية	19	43,2	43,2	100,0
جباية	44	100,0	100,0	
Total	44	100,0	100,0	

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Y1	44	1	3	1,80	,978
y2	44	1	3	1,80	,954
y3	44	1	3	2,18	,995
y4	44	1	3	2,18	,971
y5	44	1	3	2,75	,651
y6	44	1	3	2,05	,987
y7	44	1	3	2,52	,821
y	44	1,57	2,86	2,1818	,34220
N valide (liste)	44				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
z1	44	1	3	2,80	,594
z2	44	1	3	2,59	,787
z3	44	1	3	2,73	,660
z4	44	1	3	2,48	,876
z5	44	1	3	2,45	,848
z6	44	1	3	2,50	,849
z7	44	1	3	2,75	,651
z	44	1,57	3,00	2,6136	,40239
N valide (liste)	44				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
s1	44	1	3	2,36	,917
s2	44	1	3	1,57	,900
s3	44	1	3	2,80	,553
s4	44	1	3	1,20	,594
s5	44	1	3	2,64	,718
s6	44	1	3	2,82	,582
s7	44	1	3	2,45	,820
s	44	1,57	2,86	2,2630	,27547
N valide (liste)	44				

Récapitulatif de traitement des observations

	N	%
Observations Valide	44	100,0
Exclu ^a	0	,0
Total	44	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

ANOVA

y

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	,054	3	,018	,146	,932
Intragroupes	4,981	40	,125		
Total	5,035	43			

ANOVA

Z

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	,658	3	,219	1,391	,260
Intragroupes	6,305	40	,158		
Total	6,962	43			

ANOVA

S

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	,172	3	,057	,743	,533
Intragroupes	3,091	40	,077		
Total	3,263	43			

تم تحكيم الإستبيان من طرف الأساتذة :

- صديقي فؤاد .

- عوينات فريد .

- حجاج محمد الهاشمي .

- بالأطرش مريم .

الفهرس

الفهرس

I.....	الإهداء.....
II.....	شكر و عرفان.....
III.....	الملخص.....
IV.....	قائمة المحتويات.....
VII.....	قائمة الجداول.....
VII.....	قائمة الأشكال البيانية.....
VII.....	قائمة الملاحق.....
VIII.....	قائمة الإختصارات والرموز.....
أ.....	المقدمة.....

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

4.....	المبحث الأول : القياس المحاسبي لعناصر التثبيات.....
4.....	المطلب الأول : ماهية التثبيات.....
4.....	الفرع الأول : مفهوم الأصول.....
4.....	الفرع الثاني : تقييم الأصول الثابتة على حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري.....
5.....	المطلب الثاني : قياس الأصول.....
5.....	الفرع الأول مفهوم القياس.....
6.....	الفرع الثاني : شروط القياس.....
6.....	الفرع الثالث : قياس الأصول.....
7.....	المطلب الثالث : مداخل القياس.....
7.....	الفرع الأول : مدخل التكلفة التاريخية.....
8.....	الفرع الثاني : مدخل القيمة العادلة.....
12.....	المبحث الثاني : الدراسات السابقة.....
12.....	المطلب الأول: الدراسات العربية:.....
12.....	فرع الأول: الدراسات التي عالجت الواقع الجزائري :.....
14.....	الفرع الثاني : الدراسات التي عالجت الواقع العربي :.....
16.....	المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية:.....

16	الدراسات باللغة الأجنبية.....
18	خلاصة الفصل
<u>الفصل الثاني: الدراسة الميدانية</u>	
19	تمهيد.....
20	المبحث الأول: أداة الدراسة.....
20	المطلب الأول: مراحل إعداد الاستبيان.....
21	المطلب الثاني: منهجية وعينة الدراسة.....
23	المبحث الثاني : معالجة وتحليل الاستبيان
23	المطلب الأول : الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة
28	المطلب الثاني : وصف وتحليل إجابات عينة الدراسة
32	المطلب الثالث: نتائج و اختبار الفرضيات
36	خلاصة الفصل.....
38	الخاتمة
41	قائمة المراجع.....
45	قائمة الملاحق.....
55	الفهرس